

**Titel:**

**Haftung für hinterzogene Umsatzsteuer aus dem Betrieb einer Prostitutionsstätte**

**Normenketten:**

StPO § 153a

AO § 21 Abs. 1 S. 1, § 26, § 69 S. 1, § 118, § 191, § 235, § 324 Abs. 2 S. 3, § 370 Abs. 1 Nr. 1, 2

ProstSchG § 2 Abs. 1, § 26 Abs. 1

ProstG § 3 Abs. 1

FGO § 45 Abs. 4, § 63 Abs. 1 Nr. 1, § 96 Abs. 1 S. 2, § 100 Abs. 1 S. 1

UStG § 2 Abs. 1 S. 1, § 3a Abs. 1, § 15 Abs. 1 Nr. 1

BGB § 164 Abs. 1 S. 2, § 241 Abs. 2, § 305c Abs. 2, § 307 Abs. 1 S. 1, § 831 Abs. 1

**Leitsatz:**

Es gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will oder dessen Verkürzung billigend in Kauf nimmt (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.2018 – V R 65/17, BFHE 263, 90, BeckRS 2018, 37233). (Rn. 95) (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagwort:**

Arrestanordnung

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstellen:**

EFG 2026, 52

StEd 2025, 525

LSK 2025, 27126

BeckRS 2025, 27126

FDStrafR 2025, 027126

**Tenor**

1. Die Arrestanordnung vom 24. April 2018 wird geändert und der Arrestbetrag auf 707.437 € herabgesetzt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu 13/17 und der Beklagte zu 4/17 zu tragen.

3. Soweit der Klage stattgegeben wurde, wird die Revision zugelassen.

**Tatbestand**

1

Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines dinglichen Arrests zur Sicherung eines Anspruchs aus Haftung für hinterzogene Umsatzsteuer aus dem Betrieb einer Prostitutionsstätte, des ... in B-Stadt, zuzüglich Zinsen.

2

Betreiber des ... war bis Oktober 2013 die C-GmbH, die ihren Sitz ursprünglich in B-Stadt hatte und im September 2013 nach D-Stadt verlegte. Alleingesellschafter und bis Juli 2013 Geschäftsführer der C-GmbH war der Kläger. Ab Juli 2013 war E Geschäftsführer und ab Juni 2016 Liquidator der C-GmbH. Spätestens im März 2013 vertrat das Finanzamt F-Stadt gegenüber der C-GmbH die Auffassung, die Prostitutionsumsätze der im ... tätigen Prostituierten seien ihr als Betreiberin zuzurechnen. Es forderte deswegen in erheblichem Umfang Steuern nach. Die C-GmbH gab daraufhin das ... auf und verlegte ihren Sitz nach D-Stadt, wo sie im September 2015 selbst die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragte. Der Antrag wurde im Juli 2016 mangels Masse abgelehnt. Im September 2014 gründete der Kläger die G Betriebsgesellschaft UG, die in der Folge eine Liegenschaft in D-Stadt pachtete und dort das YYY betrieb.

### **3**

Die H-GmbH wurde auf Veranlassung des Klägers mit Gesellschaftsvertrag vom 23.10.2013 als H-UG gegründet. Sie übernahm den Betrieb des ... von der C-GmbH und führte ihn spätestens ab Anfang November 2013 fort. Alleinige Gesellschafterin war in den Streitjahren I, die zuvor bei der C-GmbH als Hausdame im ... beschäftigt war und in Angelegenheiten der H-GmbH Anweisungen des Klägers folgte. 2020 übertrug I alle Gesellschaftsanteile auf den Kläger. Ebenfalls auf Veranlassung des Klägers bestellte I sich zunächst selbst als Geschäftsführerin, von August 2015 bis September 2016 E, wobei sie allerdings weiter für die H-GmbH arbeitete, danach wieder sich selbst. Die H-GmbH hatte ihren satzungsmäßigen Sitz zunächst in J-Stadt und gab wie zuvor die C-GmbH in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen die Prostitutionsumsätze nicht an. Das Finanzamt F-Stadt hielt an seiner Rechtsauffassung fest und leitete gegen I ein Steuerstrafverfahren wegen Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen November 2013 bis April 2014 ein, das im September 2014 gegen eine Geldauflage nach § 153a StPO eingestellt wurde. Zuvor hatte I zugesagt, sie werde „nach Rücksprache mit anderen Personen“ künftig die Vorgaben des Finanzamts umsetzen. Die H-GmbH nahm daraufhin von September 2014 bis einschließlich Februar 2015 am sog. Düsseldorfer Verfahren teil. Sie meldete für 2014 insgesamt 37.425 €, für 2015 insgesamt 18.175 € an. Danach verlegte I auf Veranlassung des Klägers den Sitz der H-GmbH nach K-Stadt, wo diese erstmals am 27.03.2015 in das Handelsregister des Amtsgerichts K-Stadt eingetragen wurde. Mit Gesellschafterversammlung vom 19.05.2016 wurde unter Erhöhung des Stammkapitals von 100 € auf 25.000 € die Umwandlung in die H-GmbH beschlossen. Mit Eintragung im Handelsregister vom 21.06.2022 verlegte die H-GmbH ihren Sitz zurück nach J-Stadt. Die H-GmbH ermittelte ihre Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten. Der Beklagte (das Finanzamt) führte im April 2016 bei der H-GmbH eine Umsatzsteuer-Nachschauführung. Dabei legten I und E offen, dass in den abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen die Prostitutionsumsätze nicht enthalten waren.

### **4**

Die in den Streitjahren mehrfach geänderte Internetseite des ... stellte durchgängig Gelegenheit zum Geschlechtsverkehr gegen Entgelt in Aussicht, wobei die Prostituierten „im eigenen Namen“ oder „auf eigene Rechnung“ arbeiten und deren Leistungen pro halbe Stunde „erfahrungsgemäß“ zunächst „ab“ XX €, später XX € kosten, mit den einzelnen Prostituierten zu vereinbaren und bei diesen zu bezahlen sein sollten. Ab April 2016 warb das ... auf der Homepage mit der Vorstellung ..., dem „die Frauen in den Armen“ liegen. Auf der Homepage vom Dezember 2016 bezeichnete das ... sich ausdrücklich als „Bordell“. Neben der allgemeinen Telefonnummer nannte die Homepage als „Contact for the girls“ jeweils eine Mobiltelefonnummer und verwies dazu auf einen Kurznachrichtendienst. Die Namen der aktuell im ... anwesenden Prostituierten oder individuelle Kontaktdata waren auf der Homepage zu keinem Zeitpunkt angegeben. Auch anderweitig im Internet geschaltete Anzeigen für Veranstaltungen im ... warben mit Gelegenheit zum Geschlechtsverkehr gegen Entgelt. Anderweitig von der H-GmbH geschaltete Anzeigen für einzelne Prostituierte nannten zwar deren Pseudonym, verwiesen aber lediglich auf das ..., dessen Anschrift sowie Telefonnummer und nannten keine individuellen Kontaktmöglichkeiten. Die Anzeigen erweckten den Eindruck, die Prostituierten stünden Freiern nach deren Willen für Geschlechtsverkehr zur Verfügung, und sprachen über die Prostituierten häufig in der dritten Person.

### **5**

In den Räumen des ... befanden sich Schilder, die neben einem Haftungsausschluss für verlorene Gegenstände, einem Photographierverbot, dem Hinweis auf die Folgen eines Spindschlüsselverlusts und dem Wunsch für einen angenehmen Aufenthalt die Erklärung enthielten: „Der Leistungsaustausch mit unseren weiblichen Gästen erfolgt unabhängig vom Club. Die weiblichen Gäste sind selbständig in eigenem Namen und steuerlich auf eigene Rechnung tätig.“

### **6**

Nach einem im November 2017 aufgrund prostitutionsrechtlicher Vorgaben verfassten Betriebskonzept hatte I die Betriebsleitung inne, der Kläger wird darin nicht erwähnt. Die Prostituierten sollten nach dem Konzept reservieren, an- und abreisen wie Hotelgäste, ebenso wie die Freier „Gäste“ sein, in eigenem Namen und auf eigene Rechnung tätig werden sowie dies gegenüber den Freiern offenlegen und sich nicht bewerben, allerdings Gesundheitsbescheinigung und Prostituertenschutzausweis vorlegen müssen. Es sollte einen Aufenthaltsraum ausschließlich für „weibliche Gäste“ sowie Zimmer mit „Hotelzimmer Standard“ und insgesamt XX Betten geben. Die Prostituierten unterlagen nach dem Konzept „keinen Anweisungen durch den Bordellbetreiber hinsichtlich der Zeit, Ort und Art der Ausübung“ der Prostitution und vereinbarten

die Höhe ihres Entgelts in eigener Verantwortung. Es sollte keine Schichten oder Dienstpläne geben, auch keine Vorgaben für ein einheitliches Erscheinungsbild während der Tätigkeit. An den Erlösen aus dem Getränkeverkauf sollten die Prostituierten nicht beteiligt sein. Der Bordellbetreiber sollte Wohnungen an Prostituierte weder vermieten noch vermitteln. Für die einzelnen Prostituierten sollte nicht der Bordellbetreiber, sondern die einzelne Prostituierte werben.

## 7

Tatsächlich fragten Prostituierte, bevor sie ihre Dienste im ... anboten, über die auf der Homepage angegebene Mobiltelefonnummer bei I an. I erkundigte sich nach Berufserfahrungen als Prostituierte, verlangte, dass Prostituierte einen Personalausweis sowie die erforderlichen Bescheinigungen von Ordnungs- und Gesundheitsamt vorlegten, und beriet sie, wie sie diese Bescheinigungen erwerken konnten. Prostituierte, die in bestimmten anderen Bordellen gearbeitet hatten, wurden grundsätzlich abgelehnt. Die Prostituierten unterzeichneten formularmäßige, teils zweisprachige, Erklärungen, wonach sie eine selbständige gewerbliche Tätigkeit ausübten, für die Abführung der „gewerblichen Steuerarten“ selbst verantwortlich seien und sich über ihre diesbezüglichen Rechte und Pflichten kundig zu machen hätten. Die Prostituierten konnten dabei teilweise auch angeben, ob sie am „Düsseldorfer Verfahren“ teilnehmen und eine arbeitstägliche Vorauszahlung auf ein Bankkonto der Finanzverwaltung leisten wollten. Dass Prostituierte steuerlich nicht erfasst waren, nahm die H-GmbH bewusst hin. Die H-GmbH steuerte die Anwesenheit von Prostituierten abhängig von der Nachfrage. Sie ließ im Internet Anzeigen veröffentlichen, in denen sie Prostituierten eine Verdienstmöglichkeit anbot. Die H-GmbH intervenierte bei „Mobbing und Gruppenbildung“ unter den Prostituierten. Sie setzte bei den Prostituierten ein einheitliches Erscheinungsbild durch, das grundsätzlich aus hochhackigen Schuhen, Schminke, roten Lippen und gepflegten Fingernägeln bestand. Im Übrigen waren außer bei besonderen (Motto-)Veranstaltungen selbst knappe Unterwäsche oder Handtücher um die Hüften nicht gestattet. Der Alkoholkonsum der Prostituierten wurde überwacht, Bier war verboten. Prostituierte und Barpersonal waren angewiesen, Gespräche mit den Freiern kurz zu halten, auf wenige Sätze zu beschränken und sich zurückzuziehen, wenn die Freier nicht sogleich ihre Dienstleistungen in Anspruch nähmen oder ihnen Getränke ausgeben. Auch die Freier erkannten, dass derartige Vorgaben bestanden. Die Zimmer waren Mehrbettzimmer mit bis zu sechs Betten, welche die H-GmbH an Prostituierte für regelmäßig 20 € pro Person und Tag untervermietete. Die Prostituierten erhielten Provisionen für von Freiern bestellten Sekt und Champagner. Das Entgelt für sexuelle Dienstleistungen betrug regelmäßig XX € pro halbe Stunde mit Oral- und Vaginalverkehr.

## 8

In den Jahren 2014 bis 2017 waren täglich durchschnittlich mindestens 24 Prostituierte im Einsatz, von denen jede täglich durchschnittlich XX € von Freiern vereinnahmte. Nur eine Minderheit der Prostituierten war steuerlich erfasst. Ein erheblicher Teil der Prostituierten stammte aus Südosteuropa, hielt sich abwechselnd jeweils mehrere Wochen oder Monate in Deutschland und in ihrer Heimat auf und mietete sich während der Zeit in Deutschland im ... ein. Das ... war ganzjährig geöffnet, auch an Sonn- und Feiertagen, ausgenommen lediglich Heiligabend und Neujahr.

## 9

Freier zahlten als Eintrittsgeld 2014 bis 2016 regulär zwischen XX € und XX €, Prostituierte 2014 XX € „mit Steuernummer“ oder XX € „ohne Steuernummer“, ab 1. Mai 2015 generell XX €. Daneben gab es für Freier sog. „VIP-Karten“, das heißt Mehrfachkarten mit Rabatten, für Prostituierte gelegentlich auch freien Eintritt. Alle Freier meldeten sich zunächst an der Rezeption, wo die Empfangsdamen sie mit der Hausordnung vertraut machten und darauf hinwiesen, dass die Prostituierten selbständig tätig seien. Sie durften sich für das Eintrittsgeld einen Tag in den Räumlichkeiten des ... aufhalten, Schwimmbecken und Sauna nutzen, Sportübertragungen im Fernsehen sowie Erotikfilme oder -darbietungen verfolgen sowie sich von einem Buffet bedienen. Zuvor hatten sie in einer Umkleidekabine ihre Straßenkleidung abzulegen und Kleidung sowie Wertgegenstände in einem Spind mit Wertfach einzuschließen. Gegen den niedrigeren Eintrittspreis erhielten sie für die Zeit ihres Aufenthalts Badeschlappen und eine Grundausstattung an Handtüchern, zusätzliche Handtücher und Getränke wurden gesondert berechnet. Für den höheren Eintrittspreis gab es zusätzlich einen Bademantel, unbeschränkt Handtücher sowie in gewissem Umfang Freigetränke, darunter auch Bier. Zu besonderen Veranstaltungen, z.B. Silvesterparty, wurde ein erhöhtes Eintrittsgeld erhoben. Sexuelle Handlungen und die Entlohnung vereinbarten die Freier unmittelbar mit den in den Räumlichkeiten anwesenden Prostituierten, welche die Entlohnung auch selbst vereinnahmten. Zum Vollzug standen eine Reihe von Schlafzimmern zur Verfügung, wobei die einzelnen Prostituierten aber keine eigenen oder festen

Zimmer hatten. Zum Betrieb des ... beschäftigte die H-GmbH Empfangs-, Haus-/Reinigungssowie Bar- und Küchenpersonal. Die Empfangsdamen waren Ansprechpartner für die Prostituierten, auch bei Auseinandersetzungen mit Freiern, fungierten aber zugleich als Aufsicht. Die Eingangstür bewachte ein Sicherheitsdienst.

## 10

Der Kläger war zunächst Hauptmieter, ab 2015 Alleineigentümer des Grundstücks, auf dem das ... betrieben wurde und wird. Die H-GmbH war zunächst für eine monatliche Gesamtmiete von 16.065 € (13.500 € zzgl. 19% Umsatzsteuer) Untermieterin und ist seit 2015 Mieterin des Grundstücks.

## 11

In einer Kurznachrichten-Unterhaltung vom April 2016 entschied der Kläger gegen den Willen von I, eine Prostituierte in das ... aufzunehmen. In der gleichen Unterhaltung fragte I den Kläger, ob sie Feierabend machen dürfe, was der Kläger bejahte. Bei der L-GmbH, die als Werbeunternehmen unter anderem die Stellenanzeigen für Prostituierte schaltete, war für das ... und die H-GmbH neben der E-Mail-Adresse von I die E-Mail-Adresse des Klägers hinterlegt. Der jetzige Klägerbevollmächtigte schrieb I und den Kläger im Mai und September 2017 wegen der Anzeige der Prostitutionsstätte an, im Juni 2017 wegen der Abgrenzung von abhängiger Beschäftigung und Selbständigkeit bei Prostituierten, im November 2017 den Kläger allein wegen der Datenschutzerklärung auf der Homepage des .... Der Kläger besprach auch mehrfach, teilweise alleine, teilweise in Begleitung seines Bruders, von I oder von E die steuerlichen Angelegenheiten der H-GmbH mit deren Beratern. Am 31.10.2014 besprachen sich der Kläger, sein Bruder, I und E mit dem damaligen Steuerberater der H-GmbH und verblieben mit dem Ziel, dass künftig abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung mit der Teilnahme am Düsseldorfer Verfahren auch die Umsatzsteuer auf die Prostitutionsumsätze abgegolten sein solle. Im März 2015 leitete I dem Kläger eine an sie gerichtete E-Mail des damaligen Steuerberaters betreffend den Jahresabschluss 2013 weiter, außerdem eine E-Mail, in welcher der damalige Steuerberater der H-GmbH mitteilte, dass die Umsatzsteuervoranmeldung für Januar abgegeben sei, einen Abdruck beifügte und bat, noch am gleichen Tag die sich ergebende Nachzahlung zu überweisen.

## 12

Die steuerlich beratene H-GmbH hatte für die Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2014 Fristverlängerung bis 29.02.2016 erhalten. Aufgrund einer Entscheidung des Klägers gab die H-GmbH zunächst weder eine Umsatzsteuererklärung 2014 noch eine Umsatzsteuererklärung 2015 ab. Für die Umsatzsteuer 2015 stellte das Finanzamt am 26.10.2016, für die Umsatzsteuer 2016 am 23.10.2017 die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen in Aussicht, weil die H-GmbH die Steuererklärungen bis dahin nicht abgegeben hatte. Am 17.03.2017 erließ das Finanzamt Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015, in denen es die Besteuerungsgrundlagen schätzte und Umsatzsteuer 2014 von 165.038,17 € sowie Umsatzsteuer 2015 von 102.654,43 € festsetzte. Von der Umsatzsteuer 2014 waren 127.390,82 €, von der Umsatzsteuer 2015 61.040,90 € schon durch Vorauszahlungen getilgt. Die danach noch ausstehenden Beträge beglich die H-GmbH nicht. In der Umsatzsteuererklärung 2014 vom 26.04.2017 erklärte der Steuerberater für die H-GmbH Umsätze zum allgemeinen Steuersatz von 918.892 € und ermittelte nach Abzug der Vorsteuer eine Umsatzsteuerschuld von 67.056,21 €, in der Umsatzsteuererklärung 2015 ebenfalls vom 26.04.2017 Umsätze zum allgemeinen Steuersatz von 917.705 € und eine Umsatzsteuerschuld von 57.026,64 €, in der Umsatzsteuererklärung 2016 vom 08.11.2017 Umsätze zum allgemeinen Steuersatz von 1.137.931 €, eine Umsatzsteuerschuld von 86.340,88 € und eine Schlusszahlung von 1.323,38 €, in den Umsatzsteuervoranmeldungen 2017 insgesamt Umsätze zum allgemeinen Steuersatz von 1.683.931 € und eine Umsatzsteuerschuld von 155.776,40 €. Eine Umsatzsteuererklärung 2017 gab der Steuerberater erst 2019 ab. Die Umsatzsteuererklärungen gab er jeweils zusammen mit Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen sowie auf Betreiben und mit Billigung des Klägers ab. Am 24.05.2017 stimmte das Finanzamt den Umsatzsteuererklärungen 2014 und 2015 zu.

## 13

Am 27.03.2018 leitete die Steuerfahndungsstelle des Finanzamts K-Stadt gegen den Kläger ein Steuerstrafverfahren u. a. wegen Verdachts der Hinterziehung der Umsatzsteuer 2014 bis 2016 und der Umsatzsteuervorauszahlungen Januar bis Dezember 2017 der H-GmbH ein. Das Finanzamt ordnete am 24.04.2018 gegenüber dem Kläger unter Hinweis auf § 324 der Abgabenordnung (AO) den dinglichen Arrest zur Sicherung der Vollstreckung von insgesamt 926.317 € an, davon 235.220 € „Umsatzsteuer der H-GmbH“ 2014, 209.380 € „Umsatzsteuer der H-GmbH“ 2015, 219.830 € „Umsatzsteuer der H-GmbH“ 2016

und 218.880 € „Umsatzsteuer der H-GmbH“ 2017 sowie 29.400,00 € Zinsen zur Umsatzsteuer 2014 und 13.607 € Zinsen zur Umsatzsteuer 2015. Die Umsatzsteuerbeträge entsprechen jeweils der Umsatzsteuer (19%) auf die von der Steuerfahndung ermittelten Prostitutionsumsätze. Aufgrund umfangreicher Erfahrung im Rotlichtgewerbe habe der Kläger gewusst, dass er verpflichtet gewesen sei, sämtliche Umsätze einschließlich der Prostitutionsumsätze vollständig zu erfassen und zu erklären. Die Prostitutionsumsätze seien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht den Prostituierten, sondern der H-GmbH zuzurechnen. Die Funktion des Klägers bei der H-GmbH gehe über diejenige eines Vermieters weit hinaus, aufgrund seiner Tätigkeit und seines Auftretens für die H-GmbH sei er als faktischer Geschäftsführer anzusehen. Da er die Prostitutionsumsätze nicht erfasst und erklärt habe, hafte er für die darauf entfallende Umsatzsteuer der H-GmbH nach §§ 34, 35 sowohl in Verbindung mit § 69 als auch in Verbindung mit § 71 (AO). Die Staatsanwaltschaft verdächtigte den Kläger, die Steuer auf die Prostitutionsumsätze in Mittäterschaft mit den Geschäftsführern der H-GmbH hinterzogen zu haben. Da die H-GmbH ein aktives, solventes Unternehmen gewesen sei, müsse davon ausgegangen werden, dass sie die Steuerschulden bei Fälligkeit vollständig hätte tilgen können. Die Haftungsquote betrage daher 100%. Ein Arrestgrund ergebe sich daraus, dass der Kläger in eigenen Angelegenheiten steuerlich unzuverlässig sei, zudem neben der C-GmbH an zwei weiteren Gesellschaften beteiligt gewesen sei, über deren Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet worden sei. Die Betriebsaufspaltung mit der Immobilie im Privatvermögen und der H-GmbH als Betriebsgesellschaft habe von Anfang an darauf gezielt, die Vollstreckung von Steueransprüchen zu erschweren. Vor diesem Hintergrund seien weitere Versuche zu erwarten, Vermögen der Zwangsvollstreckung zu entziehen, was angesichts der hohen Bargeldflüsse im ... besonders einfach sei. Gegen die H-GmbH und I ergingen ebenfalls Arrestanordnungen, hinsichtlich E liege kein Arrestgrund vor. Eine Anlage, auf welche die Arrestanordnung Bezug nahm, enthielt die Kalkulation der Steuerfahndungsstelle mit der Gegenüberstellung von geschätzten Umsätzen und Umsätzen gemäß Erklärung. Am 25.04.2018 durchsuchte die Steuerfahndung aufgrund eines im Steuerstrafverfahren ergangenen Beschlusses des Amtsgerichts M unter anderem das Privatanwesen des Klägers, die Wohnung von I und das .... Der Beschluss war unter anderem auf den Verdacht der Hinterziehung von Umsatzsteuer der Jahre 2014 bis 2016 und der Voranmeldungszeiträume Januar 2017 bis März 2018 zu Gunsten der H-GmbH gestützt und zitierte § 370 Abs. 1 Nrn. 1, 2 AO. Bei der Durchsuchung des Privatanwesens übergab ein Finanzbeamter der Ehefrau des Klägers die Arrestanordnung, die Steuerfahndung ließ für den nicht anwesenden Kläger eine Kopie des Durchsuchungsbeschlusses zurück.

## 14

Gegen die Arrestanordnung erhob der Kläger am 04.05.2018 Klage. Er rügt, dass der Arrest angeordnet wurde, obwohl noch kein Haftungsbescheid ergangen sei. Zudem fehle es an einem Arrestgrund, weil der Kläger bereit sei, zur Sicherung eines etwaigen, von ihm bestrittenen, Haftungsanspruchs ein Grundpfandrecht zu bestellen. Anhaltspunkte für eine Gefährdung eines etwaigen Haftungsanspruchs seien nicht erkennbar. Es bestehe auch kein Arrestanspruch. Der Kläger hafte nicht für Steuerschulden der H-GmbH, da er kein „faktischer Geschäftsführer“ gewesen sei. Die Geschäftsführer hätten die H-GmbH geleitet. Die Räumlichkeiten des ... habe er nur in seiner Eigenschaft als Vermieter und Automatenaufsteller aufgesucht. Auch der Wasserversorger und Handwerker hätten ihn als Eigentümer und Vermieter kontaktiert. Die bei ihm aufgefundenen Unterlagen der H-GmbH habe er als Bote zwischen dem ... und der Wohnung von I transportiert. Ohnehin sei dem Finanzamt bekannt gewesen, dass die Prostitutionsumsätze nicht in der „Bilanz“ der H-GmbH enthalten gewesen seien. Jedenfalls sie die Auswahl des Klägers als Haftungsschuldner ermessensfehlerhaft. Richtigerweise schulde die H-GmbH auch keine Umsatzsteuer auf die durch die Prostituierten erbrachten Dienstleistungen, da diese ihr nicht zuzurechnen seien. Die H-GmbH habe auf ihrer über die Streitjahre unveränderten Homepage und durch Schilder in ihren Räumlichkeiten darauf hingewiesen, dass die Prostituierten selbstständig, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, nicht im Auftrag der H-GmbH tätig würden. Viele Freier würden nur die Prostituierten, nicht die H-GmbH oder den Kläger kennen. Die Beiträge in den Internetforen seien vielfach Ausdruck von Phantasien. Die H-GmbH hätte weder die Höhe des Entgelts für sexuelle Dienstleistungen noch das äußere Erscheinungsbild der Prostituierten vorgegeben. Die Beteiligten eines Leistungsaustauschs ergäben sich aus den schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen. Sauna, Schwimmbad, Fernsehübertragungen und Erotikdarbietungen seien keine sexuellen Dienstleistungen im Sinne des § 2 Abs. 1 des Prostituiertenschutzgesetzes (ProstSchG). Die H-GmbH betreibe lediglich ein Prostitutionsgewerbe in Form einer Prostitutionsstätte (§ 2 Abs. 3 Nr. 1, Abs. 4 ProstSchG). Für die Zurechnung der sexuellen Dienstleistungen seien die besonderen Vorgaben des Prostitutionsgesetzes (ProstG) zu beachten. Die

Zurechnung dürfe daher zum einen nicht mehr mit der Sittenwidrigkeit der Prostitution begründet werden. Zum anderen schlössen das Abtretnungsverbot nach § 2 Abs. 1 ProstG und das Weisungsverbot nach § 3 Abs. 1 ProstG aus, Prostitutionsleistungen zwischen Freier und Betreiber der Prostitutionsstätte zu vereinbaren. Dies ergäbe sich auch aus § 26 Abs. 1 ProstSchG. Auch unabhängig davon reiche ein Hinweis in den Innenräumen aus, um klarzustellen, dass die Prostitutionsumsätze nicht dem Betreiber der Prostitutionsstätte zuzurechnen seien. Hinsichtlich der Voraussetzungen des Arrestes verweist er insbesondere auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 06.02.2013 – XI B 125/12, zu der Zurechnung von Prostitutionsumsätzen auf die Beschlüsse des Bundesfinanzhofs vom 20.02.2013 – GrS 1/12 und vom 17.02.2017 – V B 48/16, den Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 05.05.2022 – 1 StR 475/21 und den Beschluss des Kammergerichts vom 29.07.2016 – 4 Ws 109/16 – 141 AR 281/16. Die im ... ausgeführten Umsätze der Prostituierten einerseits, der H-GmbH andererseits ständen nebeneinander wie die Umsätze einer Ladengemeinschaft im Sinne des BFH-Urteils vom 06.03.1969 – V 23/65. Nur vorsorglich beanstandet der Kläger, die Höhe der geschätzten Umsätze berücksichtige nicht das Betriebsrisiko der Prostituierten. Die Eintrittsgelder seien von dem geschätzten Betrag der Prostitutionsumsätze abzuziehen.

## **15**

Der Kläger beantragt,

die Arrestanordnung vom 24.04.2018 aufzuheben.

## **16**

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

## **17**

Das Finanzamt ist der Auffassung, der Kläger habe die Angelegenheiten der H-GmbH mit Dul dungsvollmacht von I geregelt, laufend in deren Tagesgeschäft eingegriffen und deren Geschäftspolitik (mit) bestimmt. Im Jahr 2016 habe der Kläger zahlreiche an die H-GmbH gerichtete Angebote, Rechnungen und Mahnungen unterschiedlicher Lieferanten bei sich zuhause aufbewahrt, ferner die H-GmbH betreffende Bankunterlagen und mehrere an die H-GmbH gerichtete Schreiben des Finanzamts, darunter eine Mahnung, eine Vollstreckungsankündigung, die Mitteilung der Steuernummer, der Umsatzsteuerbescheid 2013 sowie eine Benachrichtigung über eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung.

## **18**

Das Finanzamt F-Stadt erließ am 13.06.2023 auf Grundlage der Feststellungen der Steuerfahndung geänderte Umsatzsteuerbescheide gegenüber der H-GmbH. Es setzte für 2014 430.905,96 € Umsatzsteuer und 85.029 € Zinsen fest, wovon 363.849,75 € Umsatzsteuer und 88.949 € Zinsen noch zu zahlen sind, für 2015 430.376,34 € Umsatzsteuer und 68.853 € Zinsen, wovon 373.349,70 € Umsatzsteuer und 68.873 € Zinsen noch zu zahlen sind, für 2016 455.890,56 € Umsatzsteuer und 46.002 € Zinsen, wovon 369.549,68 € Umsatzsteuer und 46.002 € Zinsen noch zu zahlen sind, für 2017 524.934,02 € Umsatzsteuer und 26.932 € Zinsen, wovon 359.101,42 € Umsatzsteuer und 26.932 € Zinsen noch zu zahlen sind. Die H-GmbH legte gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide Einsprüche ein, über die noch nicht entschieden ist. Einen Haftungsbescheid gegenüber dem Kläger erließ das Finanzamt F-Stadt bisher nicht. Es prüft die Voraussetzungen der Haftung.

## **Entscheidungsgründe**

### **19**

Die Klage ist nach § 45 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne Vorverfahren zulässig.

Passivlegitimiert ist aufgrund § 63 Abs. 1 Nr. 1 FGO ungeachtet der Verlegung des Sitzes der H-GmbH weiterhin das Finanzamt, das die Arrestanordnung erlassen hat; die vom Kläger beantragte Verweisung an das Finanzgericht in N kam daher nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 17.04.1969 – V R 5/66, BFHE 96, 89, BStBl II 1969, 593, unter 1. der Gründe; BFH-Beschluss vom 19.05.2008 – V B 28/07, BFH/NV 2008, 1451, unter 1.b.). In dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang ist die Klage auch begründet. Die Arrestanordnung verletzt den Kläger insoweit in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO), weil sie erging, bevor ein Haftungstatbestand erfüllt war. Darüber hinausgehende Rechtsfehler enthält die Arrestanordnung nicht. Zur Sicherung der Vollstreckung von Geldforderungen nach den §§ 249 bis 323 der Abgabenordnung (AO) kann nach § 324 Abs. 1 Satz 1 AO die für die Steuerfestsetzung zuständige

Finanzbehörde den Arrest in das bewegliche oder unbewegliche Vermögen anordnen, wenn zu befürchten ist, dass sonst die Beitreibung vereitelt oder wesentlich erschwert wird. So verhält es sich hier. Auch die Ermessensausübung des Finanzamts ist nicht zu beanstanden.

I.

**20**

Die Arrestanordnung erging formell rechtmäßig.

**21**

1. Das Finanzamt war im Zeitpunkt der Arrestanordnung die für die Steuerfestsetzung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 5 Abs. 1 und Anlage 1 Nr. 55 der Verordnung über Organisation und Zuständigkeiten in der Bayerischen Steuerverwaltung) und damit auch für den Erlass eines Haftungsbescheids (§ 24 AO; vgl. BFH-Urteil vom 23.07.1998 – VII R 141/97, BFH/NV 1999, 433) zuständige Finanzbehörde. Ein späterer Zuständigkeitswechsel wirkt nicht auf schon erlassene Verwaltungsakte zurück (vgl. BFH-Urteil vom 19.03.2019 – VII R 27/17, BFHE 263, 483, BStBl II 2020, 31, Rn. 26). Geht die örtliche Zuständigkeit durch eine Veränderung der sie begründenden Umstände von einer Finanzbehörde auf eine andere Finanzbehörde über, so tritt nach § 26 Satz 1 AO der Wechsel der Zuständigkeit in dem Zeitpunkt ein, in dem eine der beiden Finanzbehörden hiervon erfährt. § 26 AO gilt auch im Erhebungsverfahren (BFH-Urteil vom 19.03.2019 – VII R 27/17, BFHE 263, 483, BStBl II 2020, 31, Rn. 18). Die Arrestanordnung genügt auch den für Arrestanordnungen geltenden Verfahrens- und Formvorschriften. Die Arrestanordnung ist nach § 324 Abs. 2 Satz 1 AO zuzustellen. Sie muss nach § 324 Abs. 2 Satz 2 AO begründet und von dem anordnenden Bediensteten unterschrieben sein. Die elektronische Form ist nach § 324 Abs. 2 Satz 3 AO ausgeschlossen. Diese Vorgaben wurden im Streitfall beachtet, wie das bei den Finanzamtsakten abgeheftete, von der Ehefrau des Klägers unterzeichnete Empfangsbekenntnis und die vom Kläger vorgelegte Ablichtung der Anordnung ergeben. Die Unterschrift des anordnenden Beamten genügt noch den Anforderungen (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 21.02.2018 – I R 60/16, BFHE 261, 35, BStBl II 2018, 637, Rn. 12). Zumindest die ersten beiden Buchstaben des Namens sind deutlich erkennbar und der Senat versteht den daran anschließenden vergleichsweise langen, leicht nach oben gebogenen Strich so, dass der Beamte mit seinem vollständigen, wenn auch teils flüchtig geschriebenen Namen, nicht lediglich mit einer Abkürzung unterschreiben wollte.

**22**

2. Arrestanspruch im Sinne von § 324 Abs. 1 Satz 1 AO kann auch – wie hier – ein Haftungsanspruch sein, da ein Haftungsbescheid (§ 191 AO) ein auf eine Geldleistung gerichteter Verwaltungsakt (§ 118 AO) einer Finanzbehörde, mithin im Verwaltungsweg (vgl. § 249 Abs. 1 Satz 1 AO) zu vollstrecken ist (so auch Jatzke in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 285. Lieferung. § 249 Rn. 91; Werth in Klein, AO, 18. Auflage, § 249 Rn. 4). Einen Haftungsanspruch kennzeichnen Steuerart und Besteuerungszeitraum (BFH-Beschluss vom 04.07.2013 – X B 91/13, BFH/NV 2013, 1540, Rn. 17, mwN) sowie der zugrunde liegende Sachverhalt (BFH-Urteil vom 15.02.2011 – VII R 66/10, BFHE 232, 313, BStBl II 2011, 534, unter II.1.). Wird nach der Arrestanordnung und vor Erlass des Haftungsbescheids ein anderes Finanzamt zuständig, bedeutet dies daher keinen unzulässigen (vgl. BFH-Urteile vom 10.03.1983 – V R 143/76, BFHE 118, 16, BStBl II 1983, 401, unter 1.; vom 27.06.2006 – VII R 34/05, BFH/NV 2006, 2024, unter II.3.a.) Austausch des Arrestanspruchs. Nur so kann auch der Arrest die ihm zugesetzte Rangwirkung (vgl. BFH-Urteile vom 17.12.2003 – I R 1/02, BFHE 204, 30, BStBl II 2004, 392, unter II.3.b.; vom 23.08.2022 – VII R 46/20, BFHE 277, 73, Rn. 38; BGH-Beschluss vom 13.09.2012 – III ZR 249/11, HFR 2013, 73, Rn. 6) zuverlässig entfalten.

II.

**23**

Die Arrestanordnung war allerdings in der Sache rechtswidrig, soweit sie im Umfang von 218.880 € auf die Haftung für Umsatzsteuer 2017 gestützt war, weil bei ihrem Erlass weder die Voraussetzungen der Haftung nach § 69 AO noch die Voraussetzungen der Haftung nach § 71 AO erfüllt waren.

**24**

1. Bei der Anfechtungs- oder Fortsetzungsfeststellungsklage gegen eine Arrestanordnung ist für die Rechtmäßigkeit auf den Zeitpunkt ihres Erlasses abzustellen (BFH-Urteile vom 10.03.1983 – V R 143/76, BFHE 138, 16, BStBl II 1983, 401, unter 2.), anders als bei der Frage der Aufhebung eines dinglichen

Arrestes nach § 325 AO, bei der zu prüfen ist, ob sich die Umstände nach Ergehen der Arrestanordnung so geändert haben, dass das Aufrechterhalten des Arrestes nicht mehr gerechtfertigt erscheint (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17.12. 2003 I R 1/02, BFHE 204, 30, BStBI II 2004, 392, unter II.3.). Nur die Tatsachen, die den Arrestgrund im Zeitpunkt des Ergehens der Arrestanordnung belegen, können erweitert oder ersetzt werden (zum Ganzen BFH-Urteil vom 17.10.2018 – XI R 35/16, BFHE 262, 317, BStBI II 2019, 50, Rn. 33).

## **25**

2. Die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen haften nach § 69 Satz 1 AO, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden. Wer eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerhöhlelei begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt, haftet nach § 71 AO für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie für die Zinsen nach § 235 AO und die Zinsen nach § 233a AO, soweit diese nach § 235 Absatz 4 AO auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden.

## **26**

3. Am 24.04.2018 konnte der Kläger hinsichtlich der Umsatzsteuer 2017 weder eine Pflichtverletzung nach § 69 AO noch eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nrn. 1, 2 AO begangen haben. Die Umsatzsteuererklärung 2017 der H-GmbH war noch nicht fällig (vgl. § 149 Abs. 2 AO in der bis 31.12.2017 geltenden Fassung, Art. 97 § 10a Abs. 4 EGAO), das Finanzamt hatte noch keine Umsatzsteuer 2017 festgesetzt und die H-GmbH noch keine Umsatzsteuer abgegeben. Der Kläger konnte die Umsatzsteuer 2017 daher weder verspätet angemeldet oder abgeführt noch bezüglich der Umsatzsteuer 2017 unrichtige Angaben gemacht oder das Finanzamt pflichtwidrig in Unkenntnis gelassen haben.

## **27**

4. Erging die Arrestanordnung stattdessen zur Sicherung der Haftung für Umsatzsteuervorauszahlungen 2017 in gleicher Gesamthöhe, kann sie gleichwohl keinen Bestand haben. Der Senat muss daher nicht entscheiden, ob der Verweis auf das Steuerstrafverfahren in der Arrestanordnung in Verbindung mit der rechtlichen Würdigung in dem gleichzeitig übergebenen Durchsuchungsbeschluss eine solche Auslegung gerechtfertigen. Die Eigenständigkeit des Voranmeldungsverfahrens ist auch für die Haftung zu beachten (BFH-Urteil vom 12.10.1999 – VII R 98/98, BFHE 190, 25, BStBI II 2000, 486; BFH-Beschluss vom 13.03.2014 – V B 47/13, BFH/NV 2014, 827). Daher wären gegebenenfalls für jeden Voranmeldungszeitraum Haftungstatbestand und -anspruch gesondert zu prüfen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 07.04.2005 – I B 140/04, BFHE 209, 473, BStBI II 2006, 530, unter II.2.a.; vom 04.07.2013 – X B 91/13, BFH/NV 2013, 1540, Rn. 17), mit der Folge, dass auch die Arrestsumme auf die einzelnen Vorauszahlungen aufgegliedert werden müsste (vgl. BFH-Urteil vom 23.03.1983 – I R 49/82, BFHE 138, 148, BStBI II 1983, 441; a.A. FG München, Urteil vom 17.04.1985 – III 156/84 Arr 1-3, EFG 1985, 478). Daran fehlt es hier.

## III.

## **28**

Das Finanzamt hat hingegen zurecht angenommen, dass ein Arrestanspruch besteht, weil der Kläger in Höhe von mindestens 707.437 € für hinterzogene Umsatzsteuer der H-GmbH 2014 bis 2016 nebst Zinsen zur Umsatzsteuer 2014 und 2015 haftet. Der Arrest ist schon vor der Festsetzung des zu sichernden Anspruchs möglich (BFH-Beschluss vom 06.02.2013 – XI B 125/12, BFHE 239, 390, BStBI II 2013, 983, Rn. 21). Arrestanspruch und Arrestgrund müssen zwar nicht zur vollen Überzeugung des Gerichts feststehen, aber doch mit einem hinreichenden Maß an Wahrscheinlichkeit vorliegen (BFH-Urteil vom 17.10.2018 – XI R 35/16, BFHE 262, 317, BStBI II 2019, 50, Rn. 30, mwN). So verhält es sich hier.

## **29**

1. Die im ... ausgeführten Prostitutionsumsätze waren steuerpflichtig und der H-GmbH zuzurechnen.

## **30**

a) Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG) die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, unabhängig davon, ob er nach

anderen Vorschriften rechtsfähig ist. Das Unternehmen umfasst nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Sonstige Leistungen sind nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG Leistungen, die keine Lieferungen sind. Unionsrechtlich unterliegen der Mehrwertsteuer nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt, und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt. Als Steuerpflichtiger gilt nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als Dienstleistung gilt nach Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

### 31

b) Zu den steuerpflichtigen sonstigen Leistungen gehören auch Prostitutionsumsätze.

### 32

aa) Für deren Zurechnung gelten die allgemeinen Grundsätze, nach denen zu beurteilen ist, ob eine Leistung dem unmittelbar Handelnden oder dem Unternehmer, in dessen Unternehmen er eingegliedert ist, zuzurechnen ist. Es kommt darauf an, ob der Unternehmer nach den nach außen erkennbaren Gesamtumständen aufgrund von Organisationsleistungen selbst derjenige ist, der durch die Anwerbung von Prostituierten und deren Unterbringung das Bordell betreibt. Dabei kann maßgebend sein, ob der Unternehmer z.B. in seiner Werbung als Inhaber eines Bordells oder eines bordellähnlichen Betriebs als Erbringer sämtlicher vom Kunden erwarteten Dienstleistungen einschließlich der Verschaffung von Geschlechtsverkehr aufgetreten ist. Regelmäßig ergibt sich aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen, wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist. Leistender ist deshalb in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber Dritten im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist (st. Rspr., z. B. BFH-Urteil vom 27.09.2018 – V R 9/17, HFR 2019, 204, Rn. 13 ff., m.w.N.; BGH-Beschluss vom 05.05.2022 – 1 StR 475/21, UR 2022, 524, Rn. 12 f.; siehe auch BFH-Beschlüsse vom 31.08.2021 – V B 86/20, nicht veröffentlicht, den Beteiligten bekannt, unter 1. a) cc) und 2. b); vom 16.07.2024 – XI B 43/23, BFH/NV 2024, 1181, Rn. 4). Dies gilt auch, wenn der Leistende seine Leistung unter Einschaltung eines anderen Unternehmers (Subunternehmer) erbringt (BFH-Urteil vom 15.03.2022 – V R 35/20, BFHE 276, 377, BStBl II 2023, 150, Rn. 19). Auch unionsrechtlich sind die einschlägigen Vertragsbestimmungen ein Umstand, der bei der Feststellung, wer Erbringer und wer Begünstigter einer „Dienstleistung“ ist, zu berücksichtigen ist, da sie regelmäßig die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen widerspiegeln. Dies gilt aber nicht, wenn die betreffenden Vertragsbestimmungen eine rein künstliche Gestaltung darstellen, die mit der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität der Transaktionen nicht übereinstimmt (EuGH-Urteile vom 20.06.2013 – C-653/11 Newey, HFR 2013, 851, Rn. 42 ff.; vom 28.02.2023 – C-695/20 Fenix International, HFR 2023, 394, Rn. 72). Soweit es dabei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers ankommt, ist diese normativ und nicht empirisch-statistisch bestimmt und daher vom Gericht selbst festzustellen (BFH-Urteil vom 17.03.2022 – XI R 23/21 (XI R 4/21), BFHE 276, 286, BStBl II 2022, 818, Rn. 35). Dem Antrag des Klägers, die Sicht des Durchschnittsverbrauchers durch Einholung eines Sachverständigungsgutachtens zu ermitteln, musste der Senat daher nicht nachkommen. Der objektive Erklärungswert bestimmter Äußerungen oder Verhaltensweisen ist das Ergebnis einer rechtlichen Würdigung und daher dem Beweis nicht zugänglich.

### 33

bb) ProstG und ProstSchG enthalten keine Regelung zur Zurechnung von Prostitutionsumsätzen. Sie führen lediglich dazu, dass Prostitutionsumsätze nicht mehr im Sinne von § 40 AO als sittenwidrig anzusehen sind, was aber nicht die Zurechnung, sondern nur die Begründung der im Ergebnis zurecht unstreitigen Steuerbarkeit der Umsätze betrifft (BFH-Beschluss vom 07.02.2017 – V B 48/16, HFR 2017, 431, Rn. 8; siehe auch BFH-Beschluss vom 26.09.2017 – XI B 65/17, BFH/NV 2018, 240 Rn. 18). Der BFH-Beschluss vom 20.02.2013 – GrS 1/12 (BFHE 240, 282, BStBl II 2013, 441), der ohnehin nicht zur Umsatzsteuer, sondern zur Einkommen- und Gewerbesteuer erging, ist daher für den Streitfall ohne Bedeutung. Entgegen der Auffassung des Klägers sieht das ProstG in § 1 Satz 2 schon dem Wortlaut nach die Möglichkeit vor, sexuelle Handlungen „insbesondere im Rahmen eines Beschäftigungsverhältnisses“ zu erbringen. Die Entwurfsbegründung bestätigt zusätzlich, dass auch unter Geltung des ProstG Freier und

Bordellbetreiber einen Vertrag über eine von der Prostituierten durchzuführende sexuelle Handlung schließen können (BT-Drs. 14/5958, S. 6). Die Weisungsfreiheit (§ 3 Abs. 1 ProstG) und die Ausgestaltung der Handlung ausschließlich zwischen Prostituierten und Kunden (§ 26 Abs. 1 ProstSchG) stehen daher nach der Konzeption des ProstG und des ProstSchG der Begründung eines Rechtsverhältnisses zum Bordellbetreiber nicht entgegen. Für die Zurechnung im Außenverhältnis ist ohne Bedeutung, ob die Prostituierten im Innenverhältnis weisungsgebunden als Arbeitnehmerinnen oder als – umsatzsteuerpflichtige – Subunternehmerinnen anzusehen sind (BFH-Beschluss vom 07.02.2017 – V B 48/16, HFR 2017, 431, Rn. 7). Bei einer an der wirtschaftlichen Realität orientierten Betrachtungsweise können die Umsätze im Außenverhältnis selbst dann dem Bordellbetreiber zuzurechnen sein, wenn die Vereinbarungen zwischen der Prostituierten und dem Bordellbetreiber im Innenverhältnis wegen eines Verstoßes gegen ProstG und ProstSchG unwirksam wären (§§ 134, 138 des Bürgerlichen Gesetzbuchs – BGB) und die Prostituierten lediglich aus rein tatsächlichen Abhängigkeiten tätig würden (vgl. BFH-Urteil vom 11.03.2020 – XI R 38/18, BFHE 268, 376, Rn. 55).

### **34**

c) Nach diesen Grundsätzen waren im Außenverhältnis zu den Freiern die Prostitutionsumsätze der H-GmbH zuzurechnen, weil nach den nach außen erkennbaren Gesamtumständen die Dirnen derart in das Unternehmen der H-GmbH eingebunden waren, dass die H-GmbH nicht lediglich gleichsam einen Marktplatz für deren Dienstleistungen anbot, sondern die Erbringung dieser Dienstleistungen selbst organisierte, auch wenn diese Dienstleistungen – was unstreitig sein dürfte – nicht schon im Eintrittspreis inbegriffen waren, sondern gesondert vereinbart und berechnet wurden. Die H-GmbH hat diese Umsätze auch im Inland ausgeführt (§ 3a Abs. 1 UStG).

### **35**

aa) Hierfür spricht zunächst der Außenauftritt sowohl auf der Internetseite als auch durch gesondert geschaltete Werbung für einzelne Veranstaltungen oder Prostituierte. Die H-GmbH stellte darin nicht lediglich die Möglichkeit in Aussicht, Damen kennenzulernen, sondern gab zu erkennen, dass sich in ihren Räumlichkeiten Prostituierte aufhielten, die gegen Entgelt für sexuelle Handlungen zur Verfügung standen, deren Durchführung wesentlich nur von dem sexuellen Verlangen und der Zahlungsfähigkeit des Freiers abhingen (...).

### **36**

bb) Unabhängig davon waren aber auch die Verhältnisse vor Ort für die Freier erkennbar durch Vorgaben der H-GmbH derart geprägt, dass von einer einheitlichen Organisation auszugehen war. Daher kann dahingestellt bleiben, welcher Bedeutung dem Internetauftritt und Werbeanzeigen einerseits, persönlichen Empfehlungen („Mundpropaganda“) andererseits für die Kundenwerbung eines Bordellbetriebs im Allgemeinen oder des ... im Besonderen zukommt. Soweit das Betriebskonzept, von dem eine Ausfertigung bei der Durchsuchung im ... sichergestellt wurde, Gegenteiliges vorspiegelt, wurde es mit für das Arrestverfahren hinreichender Wahrscheinlichkeit nicht umgesetzt, entsprach mithin nicht der wirtschaftlichen Realität, mag es auch, offenbar in Unkenntnis der tatsächlichen Verhältnisse, von Ordnungs- oder Gesundheitsbehörden gebilligt worden sein.

### **37**

(1) Die anwesenden Prostituierten boten im Wesentlichen die gleichen sexuellen Dienstleistungen zu den gleichen Preisen an. Eine halbe Stunde mit Oral- und Vaginalverkehr kostete XX €. Aus dem auf den Ausdrucken der Internetseiten der H-GmbH nach dem Stand vom April 2014, April und Dezember 2016 nahezu übereinstimmend enthaltenen Satz „Erfahrungsgemäß kostet die halbe Stunde (ab) XX €.“ ergibt sich nicht nur der Preis als solcher, sondern auch, dass die H-GmbH ein bestimmtes Leistungsspektrum als üblich oder allgemein bekannt voraussetzte, da eine Preisangabe für eine unbekannte Leistung wenig aussagekräftig wäre. Aus der Internetseite lässt sich auf die tatsächlichen Verhältnisse im ... schließen, weil die H-GmbH im Kernbereich ihres Geschäftsmodells schwerlich über mehrere Jahre mit unrealistischen Behauptungen werben hätte können, bei über die Internetseite gewonnenen Freiern zudem die Aussagen die Internetseite eine Erwartungshaltung der Freier und damit einen Erwartungsdruck auf die Prostituierten schufen.

### **38**

(a) Einzelheiten zu den Dienstleistungen ergeben sich aus den Angaben von Freiern in verschiedenen Internetforen, insbesondere dem „X-Forum“ und auf „...cc“. Der Senat hält diese Forenbeiträge als

verkörperte Gedankenerklärungen hier und im Folgenden grundsätzlich für taugliche und daher zu berücksichtigende Erkenntnisquellen, weil die von der Steuerfahndung ausgedruckten und zu den Akten des Steuerstrafverfahrens genommenen Forenbeiträge nach Form und Inhalt ganz überwiegend den Eindruck erwecken, tatsächliche Erlebnisse ihrer Verfasser wahrheitsgemäß wiederzugeben, auch wenn die Identität des Verfassers aufgrund des gewählten Pseudonyms allenfalls für einen begrenzten Personenkreis erkennbar ist und der (vermeintliche) Schutz durch das Pseudonym nicht nur freimütige und offene Äußerungen, sondern auch Falschdarstellungen fördern kann. Die Formulierungen wirken ungezwungen und ungekünstelt, wenn auch themenbedingt gelegentlich obszön oder vulgär. Inhaltlich lassen sie überwiegend Affinität zum ... erkennen, bringen gleichwohl auch Kritik zum Ausdruck. Für die Erlebnisbasiertheit sprechen mehrere Anhaltspunkte (Realkennzeichen; vgl. BFH-Urteil vom 25.06.2024 – X R 13/23, BFH/NV 2024, 1420, Rn. 19, m.w.N.). Die Beiträge thematisieren auch vermeintliches Randgeschehen, wie Speisenangebot, Musikprogramm, Raumtemperatur, An- und Abfahrt. Es sind Übereinstimmungen und Wechselbezüge in unter verschiedenen Pseudonymen verfassten Beiträgen erkennbar, so dass sich ein schlüssiges Gesamtbild ergibt. (...),

### 39

(b) Die nach den Forenbeiträgen angebotenen Dienstleistungen und die dafür geforderten Preise decken sich mit den Angaben in den Niederschriften der Vernehmungen während der Durchsuchung im April 2018. (...)

### 40

(c) Der Kläger hat gegen diese Würdigung keine durchgreifenden Einwendungen vorgebracht, sondern lediglich geltend gemacht und unter Beweis gestellt, dass die Prostituierten eigenverantwortlich tätig gewesen seien in Hinsicht auf Arbeitszeit, Preis der Dienstleistung und Art der Dienstleistung und das Ob der Dienstleistung, dass keine Weisung von Seiten des Bordellbetreibers an die Prostituierten besteht, einen Auftrag anzunehmen oder die Art des Auftrages und das Ob, sowie, dass die Kunden dem Bordellbetreiber keine Aufträge erteilen über das Ob, die Art und Weise und den Preis der Dienstleistungen, und dafür jeweils sämtliche bei der Durchsuchung anwesende Freier und Prostituierte als Zeugen angeboten. Für die nach außen erkennbaren Gesamtumstände, auf die nach den dargestellten Rechtsgrundsätzen abzustellen ist, kommt es aber nicht darauf an, ob die Prostituierten, wenn sie im Wesentlichen die gleichen Dienstleistungen zum gleichen Preis anboten, auf Weisung des Bordellbetreibers handelten. Zudem kann der Betreiber auch ohne Weisungen an die Prostituierten einen wettbewerblichen Rahmen schaffen, in dem die Prostituierten, wenn sie Freier finden wollen, von einem von diesen erwarteten Standard nicht abweichen können, namentlich indem er, wie hier, gegenüber den Freiern Richt- oder Erfahrungswerte mitteilt. Auch aus dem vom Kläger nachvollziehbar beschriebenen starken Wettbewerb im N-Gebiet mag sich ein faktischer Anpassungsdruck ergeben haben. Der Senat kann insofern als wahr unterstellen, dass die Prostituierten hinsichtlich der angebotenen sexuellen Dienstleistungen und des dafür zufordernden Preises keinen Weisungen unterlagen. Unabhängig davon musste der Senat den die Arbeitsbedingungen der Prostituierten betreffenden Beweisanträgen schon deswegen nicht nachkommen, weil sie unsubstantiiert sind und auf Ausforschung abzielen (vgl. BFH-Beschluss vom 05.04.2023 – V R 5/22, BFH/NV 2023, 816, Rn. 20, m.w.N.). Zwar benennen die Anträge vordergründig Beweistatsachen und Beweismittel. Bei der Weisungs- oder Auftragsfreiheit handelt es sich aber um eine Negativtatsache, ohne dass der Kläger konkrete Tatsachen angibt, welche die Zeugen bekunden sollten (vgl. BVerwG-Urteil vom 04.11.2016 – 1 A 5.15, Rn. 47; BVerwG-Beschluss vom 12.02.2024 – 6 A 1.24, Rn. 20). Auch soweit die Anträge positiv formuliert sind, geben sie in Wirklichkeit lediglich Beweisziele (vgl. BGH-Beschluss vom 05.03.2024 – 1 StR 448/23; BVerwG-Beschlüsse vom 21.12.2016 – 8 B 8.16, Rn. 23; vom 12.02.2024 – 6 A 1.24, Rn. 17) an, weil sie wertungsabhängige Ausdrücke („eigenverantwortlich“) verwenden oder gesetzliche Tatbestandsmerkmale zitieren, insbesondere des § 3 Abs. 1 ProstG, auf den sich der Kläger maßgeblich stützt. Auch die Subsumtion unter § 106 der Gewerbeordnung ist als rechtliche Würdigung keinem Beweis zugänglich. Der Kläger benennt darüber hinaus pauschal eine Vielzahl von „männlichen Gästen“ des ..., berücksichtigt aber nicht, dass ein Großteil der bei der Durchsuchung anwesenden männlichen Gäste nach eigenen Angaben keine sexuellen Dienstleistungen in Anspruch genommen und dies auch nicht beabsichtigt haben will, ebenso eine Vielzahl Prostituierter, obwohl zahlreiche der bei der Durchsuchung anwesenden Prostituierten nach eigenen Angaben in den Streitjahren nicht im ... tätig war. Von ihm konnten substantiierte Angaben erwartet werden, weil die Verhältnisse im ... seinem Wissens- und Einflussbereich zuzurechnen sind (vgl. BFH-Beschluss vom 07.07.2016 – III B 39/16, BFH/NV 2016, 1731, Rn. 5). Schon nach seinem eigenen Vortrag war der

Kläger 2014 bis 2016 als Vermieter und Automatenaufsteller regelmäßig im ... zugegen. Zudem ist er seit 2020 Alleingesellschafter der H-GmbH und konnte daher deren Aufzeichnungen einsehen und ergänzend Auskünfte von deren Mitarbeitern einholen.

**41**

(2) Die H-GmbH schrieb den Prostituierten, worauf das Finanzamt schon in der erstmaligen Klageerwiderung hinwies, entgegen der Darstellung im Betriebskonzept ein bestimmtes äußeres Erscheinungsbild vor und setzte dieses durch. Sie hatten hochhackige Schuhe zu tragen, Schminke und roten Lippenstift anzulegen und ihre Fingernägel zu pflegen, davon abgesehen aber, außer bei besonderen (Motto-)Veranstaltungen, nackt zu sein, selbst knappe Unterwäsche oder Handtücher um die Hüften wurden nicht geduldet (...).

**42**

(3) Auch die Kontaktanbahnung mit den Freiern war, wie Freier erkannten oder wussten, durch Anweisungen der H-GmbH geregelt (...).

**43**

(4) Bezeichnend für den Gesamteindruck im ... ist aus Sicht des Senats die schon unter (2) (b) erwähnte, in einer Vielzahl von Beiträgen in den von der Steuerfahndung ausgewerteten Internetforen verwendete Abkürzung „CDL“ für „Clubdienstleister“ als Bezeichnung der Prostituierten. Die Freier bringen dadurch zum einen zum Ausdruck, dass sie die Prostituierten als „Dienstleister“ sehen, mithin gerade nicht als gleichberechtigte Gäste, die das ... zum Vergnügen aufsuchen und um ihren Neigungen nachzugehen, sondern als Personen, die dafür da sind, den Freiern zu dienen. Sie geben aber auch zu erkennen, dass sie die Prostituierten und ihre Dienstleistung als in den „Club“, das ..., eingebunden ansehen (...).

**44**

cc) Die H-GmbH hat auch Prostituierte angeworben und sichergestellt, dass während der Betriebszeiten aus ihrer Sicht ausreichend Prostituierte im ... anwesend waren, um Freiern eine als ansprechend empfundene Auswahl bieten zu können.

**45**

(1) Sie hat nicht nur auf der Internetsite des ... um „weibliche Gäste“ geworben. Aus den vom Werbeunternehmen der Steuerfahndung zur Verfügung gestellten Unterlagen ergibt sich, dass sie darüber hinaus auf der Internetseite [www.kollegin.de](http://www.kollegin.de), die speziell der Stellenvermittlung im Prostitutionsgewerbe dient, nicht nur Empfangs- und Barpersonal, sondern auch Prostituierte suchte und Interessentinnen an die Mobiltelefonnummer von I verwies (...).

**46**

(2) Die H-GmbH organisierte auch die Anwesenheit der Prostituierten in den Räumen im Erdgeschoss des ... so, dass sich dort während der Betriebszeiten eine nach ihrer Auffassung erforderliche Anzahl aufhielt.

**47**

(...) Unter den konkreten Umständen des Streitfalls konnte sich die H-GmbH darauf beschränken, die Anwesenheit einer ausreichenden Mindestanzahl von Prostituierten sicherzustellen. Zu diesem Zweck bedurfte es weder der Einrichtung eines Schichtbetriebs mit im Voraus aufgestellten Dienstplänen, die Dienstbeginn und -ende jeder einzelnen Prostituierten festlegten, noch der Möglichkeit, rechtlich bindende Anweisungen zu erteilen oder zumindest Weisungsverstöße zu sanktionieren. Aus der Kassenauswertung durch die Steuerfahndung ergibt sich, dass die Anzahl der Prostituierten, die eine Unterkunft im ... mieteten, im Jahr 2017 zwar schwankte, meistens aber mindestens zehn, häufig auch fünfzehn oder mehr, an Spitzentagen über dreißig Prostituierte dort übernachteten. Anhaltspunkte für wesentliche Abweichungen in den Vorjahren sind nicht ersichtlich. Die H-GmbH, insbesondere I als Geschäftsführerin, konnten davon ausgehen, dass diejenigen Prostituierten, die eine Unterkunft im Gebäude des ... mieteten, keinen privaten Lebensmittelpunkt in Deutschland oder zumindest in der Nähe des ... hatten, sondern sich in B-Stadt maßgeblich aufhielten, um der Prostitution nachzugehen, und daher bereit und interessiert sein würden, die Zeit dort möglichst wirtschaftlich zu nutzen, indem sie sich in den Clubräumlichkeiten aufhielten, sobald und solange Freier zu erwarten waren, um möglichst viele Freier zu bedienen und entsprechend viel Geld zu vereinnahmen, bevor sie sich wieder für einige Wochen oder Monate an ihren privaten Lebensmittelpunkt zurückzogen. (...) Für entsprechende Einsatzbereitschaft der Prostituierten sprechen zusätzlich die als elektronische Beweismittel sichergestellten und ausgedruckten Kurznachrichten-Unterhaltungen von I mit

Prostituierten vom Frühjahr 2018. (...) Nachdem I von Anfang an für die H-GmbH tätig war und auch die übrigen Rahmenbedingungen unverändert sind, gibt es keine Anhaltspunkte, die dafür sprechen, dass es sich in den Streitjahren anders verhalten haben könnte. (...).

**48**

(c) Der Senat kann daher zugunsten des Klägers als wahr unterstellen, dass die Prostituierten nicht im Schichtbetrieb eingesetzt waren und selbst entschieden, wann sie kommen oder gehen wollten, sowie eigenverantwortlich tätig sind in Hinsicht auf die Arbeitszeit (...).

**49**

(3) Die Erstellung eines Wochen- oder ähnlichen Arbeitsplans aufgrund von Absprachen der Prostituierten untereinander konnte der Senat nicht feststellen. Solche Absprachen hat der Kläger weder behauptet noch ergab das Verfahren dafür Anhaltspunkte. Der Sachverhalt im Streitfall unterscheidet sich insofern von dem Sachverhalt, der dem vom Kläger erwähnten BGH-Beschluss vom 05.05.2022 – 1 StR 475/21 zugrunde lag.

**50**

dd) Dass die Prostituierten die Verhandlungen über die Prostitutionsleistungen selbst führten und den Dirnenlohn selbst kassierten, steht einer einheitlichen Organisation nicht entgegen. Der Senat folgt insofern dem Vortrag des Klägers und musste daher dem auf die Vereinnahmung des Dirnenlohns bezogenen Beweisantrag nicht nachgehen.

**51**

(1) Es gibt keinen Rechts- oder Auslegungsgrundsatz, wonach eine Willenserklärung nur dem zugerechnet werden könnte, der sie abgibt, und die Beteiligten die zur Begründung eines Rechtsverhältnisses erforderlichen Willenserklärungen stets selbst abgeben müssten. Die Vertretung ist nach § 164 Abs. 1 Satz 1 BGB ausdrücklich zulässig und muss nach § 164 Abs. 1 Satz 2 BGB nicht ausdrücklich erklärt werden, sondern kann sich auch aus den Umständen ergeben. Sofern nicht ausdrücklich etwas anders bestimmt wird, ist auch die Leistung an oder durch Vertreter möglich. In diesem Sinne ist etwa auch in der Gastronomie die Bestellung und Bezahlung beim Bedienpersonal üblich, ohne dass dieses deswegen umsatzsteuerlich als Leistender anzusehen wäre. Daher kann der Senat als wahr unterstellen, dass die Freier über die Prostitutionsleistungen ausschließlich mit den Prostituierten verhandelten, und musste insofern dem Beweisantrag betreffend Beauftragung von Prostitutionsdienstleistungen nicht nachgehen. Sollte der Beweisantrag auch dahingehend zu verstehen gewesen sein, dass keine rechtlichen Beziehungen zwischen der H-GmbH und den Freieren bestanden, hätte der Kläger damit keine Tatsache, sondern eine Rechtsfolge benannt oder allenfalls ein Beweisziel bezeichnet (vgl. bb) (1) (c)). Auch insofern war dem Beweisantrag nicht nachzugehen.

**52**

(2) Insbesondere mit Blick auf die Bezahlung ist zudem zu berücksichtigen, dass der Eintritt für Prostituierte wesentlich über dem Eintritt für Freier lag, ohne dass den Prostituierten ein über die Gelegenheit zur Prostitution hinausgehender Mehrwert geboten worden wäre, diese unterlagen ganz im Gegenteil, wie vorstehend beschrieben, strenger Regeln als die Freier. Dass der höhere Eintrittspreis den höheren Handtuchverbrauch abgelten sollte, wie I und E anlässlich der Umsatzsteuernachscha im April 2016 erklärten, ist schon angesichts der Kontingentierung der Handtücher für die Prostituierten (...) nicht nachvollziehbar. Auch unabhängig davon erscheint es abwegig, einen Unterschied in der hier gegebenen Höhe mit Handtuchverbrauch an einem Tag erklären zu wollen. Bei wirtschaftlicher Betrachtung schöpfte die H-GmbH durch den höheren Eintrittspreis für Prostituierte einen erheblichen Teil des zu erwartenden Dirnenlohns vorweg ab und konnte daher die danach tatsächlich vereinnahmten Beträge den Prostituierten belassen. Die Prostituierten arbeiteten insofern auf eigenes Risiko, aber zunächst „für“ die H-GmbH. (...) Wie sich aus Forenbeiträgen (...) ergibt, waren die wesentlich höheren Eintrittspreise für Prostituierten den Freieren bekannt und die Freier sich des daraus folgenden wirtschaftlichen Drucks für die Prostituierten bewusst. Bei gleichzeitigem Eintreffen von Freieren und Prostituierten war es unvermeidlich, dass Freier den für die Prostituierten geltenden höheren Eintrittspreis erfuhren. Durch den großen Preisunterschied unterscheidet sich der Sachverhalt im Streitfall wiederum von dem Sachverhalt, der dem BGH-Beschluss vom 05.05.2022 – 1 StR 475/21 (UR 2022, 524) zugrunde lag, in dem der verhältnismäßige Unterschied der Eintrittspreise wesentlich geringer war und der Bordellbetreiber nicht oder nur geringfügig an den sexuellen Dienstleistungen verdiente.

**53**

ee) Die vom Kläger vielfach schriftsätzlich, unter anderem in der Klagebegründung sowie im Schriftsatz vom 14.03.2025, und in der mündlichen Verhandlung herausgestellten verschiedenen Hinweise auf die Selbständigkeit der Prostituierten und deren Handeln im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, auf der Internetseite, durch Aushänge in den Räumlichkeiten und durch das Empfangspersonal rechtfertigen keine andere Beurteilung. Der Senat kann daher zugunsten des Klägers als wahr unterstellen, dass diese Hinweise sich durchgängig – auf der Internetseite mit Abwandlungen – dort befanden und erteilt wurden.

**54**

(1) Die durch die Ausdrucke der Steuerfahndung dokumentierten Erklärungen auf den Internetseiten stehen einer Zurechnung der Prostitutionsumsätze zur H-GmbH nicht entgegen.

**55**

(a) Im April 2014 hieß es auf der Internetseite: „In unserem ... Club arbeiten alle Damen auf eigene Rechnung. Die Zahlung der von den anwesenden Frauen in Anspruch genommenen Dienstleistungen erfolgt ausschließlich an die jeweilige Dame deiner Wahl. Stimme bitte alle Einzelheiten ausschließlich mit den weiblichen Gästen ab. Erfahrungsgemäß kostet die halbe Stunde ab XX Euro.“ Folgerungen für die Zurechnung der Prostitutionsumsätze lassen sich daraus schon deswegen nicht ziehen, weil auf eigene Rechnung auch eine Subunternehmerin arbeitet, deren Handeln im Außenverhältnis dem Generalunternehmer zugerechnet wird.

**56**

(b) Die Internetseite vom April 2016 formulierte: „Die Damen arbeiten alle auf selbständiger Basis. Dienst- und Preisleistungen sind direkt mit ihnen zu führen. Erfahrungsgemäß kostet die halbe Stunde XX.-“. Ähnlich wie das Handeln auf eigene Rechnung schließt auch selbständiges Handeln die Eigenschaft als Subunternehmerin nicht aus. Die Selbständigkeit im umsatzsteuerrechtlichen Sinne ist ohnehin gesetzlich negativ in Abgrenzung zur nichtselbständigen Tätigkeit definiert (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG, Art. 10 MwStSystRL) und das Ergebnis einer rechtlichen Würdigung. Wegen der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (§ 38 AO) steht sie als solche nicht zur Disposition der Beteiligten. Zudem befand sich der Hinweis auf der Unterseite, so dass typischerweise nicht zu erwarten war und die H-GmbH auch nicht erwarten durfte, dass Freier davon Kenntnis nehmen würden.

**57**

(c) In der Fassung vom Dezember 2016 enthält ein längerer Text unter ...infos... neben der Erklärung „Alle Frauen, die ihren Service anbieten möchten, arbeiten auf eigene Rechnung und stehen in keinerlei Verbindung mit dem Club.“ und weiteren Hinweisen, dass Verhandlungen über sexuelle Dienstleistungen und Preise ausschließlich zwischen Prostituierten und Freiern stattfinden, sexuelle Dienstleistungen nicht im Eintrittspreis enthalten sind, die Prostituierten als eigenständige Unternehmerinnen und auf eigene Rechnung tätig sind sowie das ... in keiner Weise in Verbindung mit den sexuellen Dienstleistungen steht, auch Bezugnahmen auf „erste heiße Blicke“, das „Feuer der Sinnlichkeit“ und „das erotische Abenteuer“. (Stand Dezember 2016). Auch hier kann „auf eigene Rechnung“ ein Subunternehmerverhältnis bedeuten. „In keinerlei Verbindung“ ist denkbar weit und in dieser Weite angesichts des Umstandes, dass die Dienstleistungen im ... erbracht werden und das ... mit den Prostituierten wirbt, widersprüchlich. Aufgrund der Einbettung in romantisch-erotische Anspielungen ist ohnehin nicht klar erkennbar, dass die Erklärungen und Hinweise Rechtswirkung entfalten sollten. Zudem stand auch dieser Text auf einer Unterseite, die sich ausdrücklich an „weibliche Gäste“ richtete, so dass nicht davon auszugehen war, dass Freier ihn zur Kenntnis nehmen würden.

**58**

(2) Das gleiche gilt für den Aushang in den Clubräumlichkeiten „Der Leistungsaustausch mit unseren weiblichen Gästen erfolgt unabhängig vom Club. Die weiblichen Gäste sind selbständig in eigenem Namen und steuerlich auf eigene Rechnung tätig.“ und entsprechende Hinweise durch das Empfangspersonal.

**59**

(a) Dabei handelte es sich um von der H-GmbH verwendete Allgemeine Geschäftsbedingungen (AGB), die als solche nicht hinreichend klar und daher unwirksam sind.

**60**

AGB sind nach § 305 Abs. 1 Satz 1 BGB alle für eine Vielzahl von Verträgen vorformulierten Vertragsbedingungen, die eine Vertragspartei (Verwender) der anderen Vertragspartei bei Abschluss eines

Vertrags stellt. Zweifel bei der Auslegung von AGB gehen nach § 305c Abs. 2 BGB zu Lasten des Verwenders. Bestimmungen in AGB sind nach § 307 Abs. 1 Satz 1 BGB unwirksam, wenn sie den Vertragspartner des Verwenders entgegen den Geboten von Treu und Glauben unangemessen benachteiligen. Eine unangemessene Benachteiligung kann sich nach § 307 Abs. 1 Satz 2 AGB auch daraus ergeben, dass die Bestimmung nicht klar und verständlich ist. AGB können nicht nur den Inhalt des Vertrages, sondern auch Modalitäten des Vertragsschlusses betreffen (sog. Vertragsabschlussklauseln; BGH-Urteil vom 11.06.2010 – V ZR 85/09, NJW 2010, 2873, Rn. 7). Bei der Auslegung des Inhalts von Allgemeinen Geschäftsbedingungen ist auf den rechtlich nicht vorgebildeten Durchschnittskunden und die dabei typischerweise gegebenen Verhältnisse abzustellen (BGH-Urteil vom 21.11.2023 – XI ZR 290/22, BGHZ 239, 52, Rn. 14).

## 61

Im Streitfall ergab sich die Eigenschaft als AGB daraus, dass die Aushänge dafür bestimmt und auch entsprechend angebracht waren, von allen Freiern zur Kenntnis genommen zu werden, und das Empfangspersonal den Hinweis allen Freiern erteilte. Einem rechtlich nicht vorgebildeten Freier wird sich aber schon der Satz „Der Leistungsaustausch...“ nicht erschließen. Selbst wenn er erkennt, dass „Leistungsaustausch“ den entgeltlichen Geschlechtsverkehr meint, ist für ihn nicht nachvollziehbar, wieso dieser „unabhängig vom Club“ sein soll, obwohl er in den Räumlichkeiten des Clubs stattfindet und die Prostituierten außerhalb des durch § 3 ProstG, § 26 Abs. 1 und 2 ProstSchG geschützten Bereichs in eine einheitliche, von der H-GmbH bestimmte Organisation eingebunden sind. Hinsichtlich des zweiten Satzes war bei einem rechtlich nicht vorgebildeten Durchschnittskunden nicht ohne weiteres ein zivil, sozial- oder steuerrechtliches Verständnis der Begriffe „selbständig“ und in „eigenem Namen“ zugrunde zu legen. Ein solcher Freier konnte diese Ausdrücke auch lediglich als Hinweis auf die Voraussetzungen des § 3 ProstG, § 26 Abs. 1 und 2 ProstSchG verstehen. Tatsächlich zeigen eine Antwort von O vom 16.08.2014 auf Folgebeiträge zu seinem schon (...) erwähnten Beitrag im Faden P und mehrere Beiträge u. a. von Q im „X-Forum“ vom Juli 2017 zur Durchsetzung der Kondompflicht, dass Freier hier begrifflich nicht juristisch zutreffend unterschieden. Andererseits musste sich auch einem Durchschnittskunden aufdrängen, dass die H-GmbH mit ihm keine die Finanzbehörden und die Prostituierten bindenden Vereinbarungen über die Besteuerung der Prostituierten treffen konnte. Bei einem juristischen Verständnis wären Vereinbarungen zwischen Freiern und der H-GmbH über die Selbständigkeit und Besteuerung der Prostituierten, wie unter (1) ausgeführt, ohnehin ausgeschlossen.

## 62

Eine Benachteiligung der Freier entfällt nicht deswegen, weil die Frage, ob die Vereinbarung rechtlich zwischen den Freiern und der H-GmbH oder zwischen den Freiern und den Prostituierten zustande kam, die Rechtsstellung der Freier nicht wesentlich berührte. Aufgrund der besonderen Regelungen des ProstG und der unmittelbaren Durchführung und Bezahlung der sexuellen Dienstleistungspflichten waren Auseinandersetzungen über die Hauptpflichten schon rechtlich kaum denkbar. Mit Blick auf die Haftung für die Verletzung von Schutzpflichten (§ 241 Abs. 2 BGB) oder die Haftung für Verrichtungsgehilfen (§ 831 Abs. 1 BGB) war es für Freier aber durchaus von Bedeutung, ob ein Rechtsverhältnis zur H-GmbH oder zu den Prostituierten bestand, und ein Rechtsverhältnis zur H-GmbH regelmäßig vorteilhaft. Zwar vermindert die bestimmungsgemäße Verwendung von Kondomen die Gefahr der Ansteckung mit Krankheiten, aufgrund der körperlichen Interaktion und des unmittelbaren Körperkontakts bestand gleichwohl ein spezifisches Risiko für Verletzung und Ansteckung infolge Ungeschicklichkeit oder Nachlässigkeit.

## 63

(b) Selbst wenn der Hinweis nicht nach AGB-Recht unwirksam war, konnte er die sich aus den Gesamtumständen (§ 164 Abs. 1 Satz 2 BGB) ergebende Zurechnung der von den Prostituierten bei der Vereinbarung sexueller Dienstleistungen (konkludent) abgegebenen Willenserklärungen zur H-GmbH nicht hindern, da ein entsprechender Vorbehalt, auch wenn er hinreichend deutlich erklärt wurde, eine unbeachtliche protestatio facto contraria gewesen wäre. Zeigt jemand ein Verhalten, das nach Treu und Glauben und der Verkehrssitte nur als Ausdruck eines bestimmten Willens aufgefasst werden kann, so ist seine wörtliche Verwahrung gegen eine entsprechende Deutung des Verhaltens unbeachtlich, denn er setzt sich in Widerspruch mit seinem eigenen tatsächlichen Verhalten und hat durch sein tatsächliches Verhalten die Geltendmachung einer anderweitigen Auslegung verwirkt (BGH-Urteil vom 09.05.2000 – VI ZR 173/99, MDR 2000, 956, unter II.2.b) bb); siehe auch BGH-Urteil vom 29.04.2010 – I ZR 69/08, BGHZ 185, 291, unter II.3.e) cc); BVerwG-Urteil vom 31.05.2012 – 3 C 13.11, Rn. 19). Ein mit den Grundsätzen von Treu

und Glauben unvereinbarer Widerspruch zum tatsächlichen Auftreten kann auch die Frage des Handelns im eigenen oder fremden Namen betreffen (vgl. BGH-Urteil vom 26.06.1980 – VII ZR 210/79, BGHZ 77, 310). So verhält es sich hier, wenn die H-GmbH nicht nur die Räumlichkeiten des ... unterhält, sondern auch dafür sorgt, dass dort während der Betriebszeiten eine ausreichende Anzahl an Prostituierten anwesend ist, und für diese außerhalb des durch § 3 ProstG, § 26 Abs. 1 und 2 ProstSchG geschützten Bereichs einheitliche Regeln aufstellt, gleichwohl durch deren Handeln keine Verpflichtungen eingehen will.

#### **64**

(3) Dahingestellt bleiben kann daher, ob im Lichte des allgemeinen ungeschriebenen Betugs- und Missbrauchsverbots (vgl. EuGH-Urteil vom 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13 Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, HFR 2015, 203, Rn. 42 ff.) die H-GmbH sich auf das Bestehen eines Rechtsverhältnisses zwischen Freiern und Prostituierten ohnehin nicht berufen kann, weil die Prostituierten keine Umsätze versteuerten und die H-GmbH dies zumindest billigend in Kauf nahm (vgl. BFH-Urteile vom 20.10.2016 – V R 36/14, BFH/NV 2017, 327, Rn. 11; vom 11.03.2020 – XI R 38/18, BFHE 268, 376, Rn. 54). Bei den durch Vermerke dokumentierten Personenkontrollen am 19.02.2014 und 27.04.2015 war ausweislich dieser Vermerke die große Mehrheit der Prostituierten steuerlich nicht erfasst. Die H-GmbH nahm dies billigend in Kauf. Sie verzichtete insofern auf die Durchsetzung der von den Prostituierten geforderten Formularerklärungen, die in unterschiedlichen Fassungen bei der Durchsuchung des ... und der Wohnung der I gefunden wurden. Dies ergibt sich aus dem in der Wohnung von I in dem Ordner „H-GmbH Vordrucke“ sichergestellten Formular zur Abrechnung der Eintrittspreise von XX € ab 01.05.2015, das zwischen „nur mit Steuer-Nr.“ und „nur ohne Steuer-Nr.“ unterscheidet. Auch die Aussage des Klägers in der mündlichen Verhandlung, die Prostituierten wollten keine Subunternehmer sein, vielleicht wollten sie aber auch nicht angestellt sein, legt nahe, dass die Prostituierten vielfach versuchten, sich sowohl der Umsatzbesteuerung als auch Lohnsteuer und Sozialversicherung zu entziehen, um möglichst viel Entgelt für sich behalten zu können. Zwar bezog sich der Kläger dabei nur auf seine Erfahrung als Geschäftsführer der C-GmbH. Es ist aber nichts ersichtlich, weshalb sich diese Ausgangslage nach Übernahme des ... durch die H-GmbH geändert haben sollte.

#### **65**

ff) Ohne Bedeutung ist nach der Auffassung des Senats, ob die Verrichtungszimmer mit Drehknöpfen oder mit am Empfang abzuholender Schlüssel abgeschlossen wurden. Dabei handelt es sich um ein technisches Detail, das keine Rückschlüsse auf eine einheitliche Organisation des Bordellbetriebs ermöglicht. Einer diesbezüglichen Beweiserhebung bedurfte es daher nicht. Unabhängig davon wäre der vom Kläger als Beweis angebotene Augenschein ein untaugliches Beweismittel, weil ein Ortstermin lediglich den gegenwärtigen Zustand erkennen ließe, nicht den Zustand in den Streitjahren, und auch aus dem vorgelegten Lichtbild der Zeitpunkt der Aufnahme nicht sicher hervorgeht. Lediglich der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die Behauptung des Klägers den Angaben der meisten von ihm als Beweismittel benannten Prostituierten diametral entgegensteht, wonach für die Verrichtungszimmer („Arbeitszimmer“) am Empfang Schlüssel bereitlägen (Frage Nr. 12 des Fragebogens).

#### **66**

gg) Der Senat weicht mit seiner Beurteilung nicht von dem vom Kläger zitierten Beschluss des Kammergerichts vom 29.07.2016 – 4 Ws 109/16 – 141 AR 281/16 ab. Diesem lag schon ein anderer Sachverhalt zugrunde. Zudem hat das Kammergericht dort die Zurechnung der Prostitutionsumsätze offen gelassen und den dringenden Tatverdacht der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO) wegen des subjektiven Tatbestands verneint (vgl. schon BFH-Beschluss vom 31.08.2021 – V B 86/20, unter 2.c.).

#### **67**

2. Die nach dem soeben Gesagten der H-GmbH zuzurechnenden Umsätze beliefen sich in den Jahren 2014 und 2015 jeweils auf mindestens 1.574.016,81 €, im Jahr 2016 auf mindestens 1.578.352,94 €. Da die sich daraus ergebende Steuer (siehe unter 3.) für alle drei Jahre den der Arrestanordnung zugrunde gelegten Haftungsbetrag übersteigt, muss der Senat nicht entscheiden, ob die Prostitutionsumsätze noch höher waren oder ob die H-GmbH möglicherweise auch andere Umsätze nicht oder nicht in voller Höhe erklärte. Einer Erhöhung der Arrestbeträge steht das Verböserungsverbot (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) entgegen, durch einen zu niedrigen Ansatz ist der Kläger nicht beschwert.

#### **68**

a) Der Umsatz wird nach § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG) und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Unionsrechtliche Grundlage dafür sind Art. 73 und 78 MwStSystRL. Danach ist die Besteuerungsgrundlage die vom Steuerpflichtigen tatsächlich erhaltene Gegenleistung, wobei die Mehrwertsteuer nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Dabei ist der vereinbarte Betrag auch dann in Entgelt und in die darauf entfallende Umsatzsteuer aufzuteilen, wenn die an der Leistung Beteiligten z.B. rechtsirrtümlich die Gegenleistung ohne Umsatzsteuer vereinbaren (BFH-Urteil vom 12.05.2022 – V R 19/20, BFHE 277, 496, BStBI II 2023, 885, Rn. 12).

## 69

b) Der Senat schätzt die Prostitutionsumsätze (§ 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO), da hierüber keine Aufzeichnungen vorhanden sind. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig und auch die im Rahmen des Steuerstrafverfahrens stattgefundenen Durchsuchungen haben keine Hinweise auf solche Aufzeichnungen erbracht. Die geschätzten Umsätze ermittelt der Senat nach der gleichen Berechnungsmethode wie die Steuerfahndung aus der Multiplikation der Zahl der Öffnungstage im jeweiligen Jahr mit der Zahl der durchschnittlich anwesenden Prostituierten und dem Betrag des von den einzelnen Prostituierten täglich durchschnittlich vereinnahmten Dirnenlohns. Da die Prostitutionsumsätze dem Grunde nach mit der unverminderten (vgl. BFH-Beschluss vom 05.03.1979 – GrS 5/77, BFHE 127, 140, BStBI II 1979, 570; BFH-Urteil vom 20.10.2016 – V R 36/14, BFH/NV 2017, 327, Rn. 19) für das Arrestverfahren erforderlichen (siehe unter III.) Wahrscheinlichkeit gegeben sind, kann der Senat sie der Höhe nach schätzen, auch soweit eine Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO; dazu näher unter 4.) in Rede steht (vgl. BFH-Urteile vom 07.11.2006 – VIII R 81/04, BFHE 215, 66, BStBI II 2007, 364, unter II.1.a); vom 20.06.2007 – II R 66/06, BFH/NV 2007, 2057, unter II.1.d); vom 03.12.2019 – VIII R 23/16, HFR 2020, 1016, Rn. 16; vom 03.12.2019 – X R 5/18, BFH/NV 2020, 698, Rn. 96).

## 70

aa) Die Öffnungstage betragen bei grundsätzlich täglicher Öffnung auch an Sonn- und Feiertagen und einer Schließung nur an Heiligabend und Neujahr 2014 und 2015 363, im Schaltjahr 2016 364. Die Feststellungen zu den Öffnungszeiten im Fahndungsbericht für die H-GmbH beruhen auf deren Buchführung, die Öffnung an grundsätzlich allen Tagen ohne Ruhetag ergibt sich aber genauso aus den Ausdrucken der Homepages aus dem Jahr 2016. Die Öffnung an Sonntagen wird zusätzlich belegt durch Beiträge von Freiern im „X-Forum“, die von Besuchen etwa am 22.11.2015 berichten. Auch der Kläger selbst hat diese Öffnungstage in der mündlichen Verhandlung bestätigt.

## 71

bb) Der Senat geht davon aus, dass durchschnittlich jeweils 24 Prostituierte im ... Freiern zur Verfügung standen. Bei durch Aktenvermerke der Steuerfahndungsstelle dokumentierten Personenkontrollen hielten sich am 19.02.2014 abends 19 Prostituierte für Freier bereit, am 27.04.2015 22. Die H-GmbH selbst zeichnete für den 31.01.2014 abends 29 Dirnen auf, für den 19.02.2014 21. Entsprechende Unterlagen wurden bei der Durchsuchung der Wohnung der I gefunden. Das Finanzamt ging bei der Arrestanordnung aufgrund einer Auswertung der Forenbeiträge von durchschnittlich 27,3 Prostituierten täglich 2014, 24,3 2015 und 25,5 2016 aus, eine Auswertung der Steuerfahndungsstelle vom Februar 2022 ergab durchschnittlich 25,6 Dirnen 2014, 26,3 2015 und 26 2016. Mit dem Ansatz von durchgängig 24 Prostituierten nimmt der Senat zugunsten des Klägers einen geringfügigen Abschlag vor, um Abstand zum oberen Rand des Schätzungsrahmens zu wahren (vgl. BFH-Urteile vom 07.11.2006 – VIII R 81/04, BFHE 215, 66, BStBI II 2007, 364, unter II.1.a); vom 20.06.2007 – II R 66/06, BFH/NV 2007, 2057, unter II.1.d); vom 03.12.2019 – VIII R 23/16, HFR 2020, 1016, Rn. 16; vom 03.12.2019 – X R 5/18, BFH/NV 2020, 698, Rn. 96). Insbesondere mit Blick auf den 19.02.2014 legt zudem die Abweichung zwischen den Aufzeichnungen der H-GmbH und dem Aktenvermerk der Steuerfahndung nahe, dass einzelne Prostituierte entweder das ... schon vor der Kontrolle verlassen hatten oder es erst danach betreten.

## 72

cc) Die durchschnittlichen Tageseinnahmen einer Prostituierten beziffert der Senat mit mindestens XX €, das heißt rund XX € Entgelt zuzüglich rund XX € Umsatzsteuer. Ausgehend von dem auf der Internetseite des ... angegebenen Erfahrungswert von XX € Dirnenlohn für eine halbe Stunde Liebesspiel entsprach dies etwas mehr als vier Freiern. Dieser Erfahrungswert prägte, auch wenn er theoretisch Abweichungen zuließ, die Erwartungshaltung der Freier und damit den wettbewerblichen Rahmen im .... Dies belegen zahlreiche

Beiträge aus den einschlägigen Internetforen, in denen Freier angaben, XX € für eine halbe Stunde Zuwendung mit Oral- und Vaginalverkehr bezahlt zu haben. Hätten die täglichen Einnahmen wesentlich weniger als XX € betragen, wie von Finanzamt und Steuerfahndung zunächst angenommen, wäre die Tätigkeit als Prostituierte im ... angesichts des grundsätzlich zu entrichtenden täglichen Eintritts von XX €, zuzüglich gegebenenfalls XX € für einen Schlafplatz, kaum einträglicher als deutlich angenehmere, weniger belastende Tätigkeiten und dadurch wirtschaftlich unattraktiv. Rund vier Freier pro Dirne und Tag erscheinen auch keinesfalls unrealistisch (vgl. BFH-Beschluss vom 14.10.2008 – X B 167/08). Aufgrund der Vernehmungen der Prostituierten bei der Durchsuchung am 24.04.2018 geht die Steuerfahndung mittlerweile von durchschnittlichen Tageseinnahmen von XX € aus. Der Senat nimmt auch insofern einen Abschlag vor, um Abstand zum oberen Rand des Schätzungsrahmens (siehe unter bb)) zu wahren. Dabei ist zu berücksichtigen, dass zumindest ein Teil der Prostituierten erkennbar versuchte, ihre Einnahmen und Umsätze möglichst niedrig anzugeben, und die angegebenen Tageseinnahmen hinter dem sich aus der angegebenen Anzahl der Freier und dem Standardpreis von XX € ergebenden Betrag zurückbleiben. Der Bundesrechnungshof nannte in seinem vom Kläger in das Verfahren eingeführten Bericht über die Besteuerung der Prostitution 2014 (S. 9) ohnehin teils wesentlich höhere Tageseinnahmen.

#### **73**

dd) Entgegen der Auffassung des Klägers mindert sich die so ermittelte Bemessungsgrundlage bei der H-GmbH nicht wegen der von den Prostituierten entrichteten Eintrittsgelder. Diese betreffen nicht das Rechtsverhältnis zwischen H-GmbH und Freiern, sondern zwischen H-GmbH und Prostituierten. Auch dort könnten sie im Übrigen allenfalls für die Prostituierten umsatzsteuermindernd wirken und nur, soweit sie abzugsfähige (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) Vorsteuer beinhalteten.

#### **74**

c) Die vom Klägervertreter in der mündlichen Verhandlung angesprochene Korrektur der Versteuerung der Unterkunftsumsätze an die Prostituierten wirkt sich für die Jahre 2014 bis 2016 nicht aus. Sie wurde erforderlich wegen eines Fehlers einer erst 2017 angeschafften Kasse, wie sich aus dem Aktenvermerk der Steuerfahndung vom 29.11.2022 ergibt. Anhaltspunkte, dass die abgegebenen Steuererklärungen andere Fehler zum Nachteil der H-GmbH enthalten hätten, hat der Kläger nicht vorgetragen und das Verfahren auch sonst nicht erbracht.

#### **75**

d) Da aus den vorgenannten Gründen die Zurechnung der Umsätze mit den im ... aufgestellten Geldspielautomaten für die Entscheidung im Streitfall ohne Bedeutung ist, sah der Senat keinen Grund, den diesbezüglichen Beweisanträgen nachzugehen. Der Senat musste auch nicht prüfen, ob möglicherweise die Erlöse aus Getränkeverkauf und Saunabetrieb 2016 nicht oder nur unvollständig erfasst oder erklärt wurden.

#### **76**

3. Die hierauf entfallende Steuer beträgt 2014 und 2015 jeweils 299.063,19 €, 2016 299.887,06 €. Nach § 12 Abs. 1 UStG beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19% der Bemessungsgrundlage. Sie übersteigt damit die Beträge, für die das Finanzamt den Arrest angeordnet hat.

#### **77**

4. Der Kläger haftet für diese Steuer und die Zinsen, weil er Steuer in mindestens dieser Höhe hinterzogen hat. Wer eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerhohlerei begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt, haftet nach § 71 AO für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie für die Zinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit diese nach § 235 Absatz 4 auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden. Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO bestraft, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht, nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, wer die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt, und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Steuern sind nach § 370 Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 AO namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. So verhielt es sich hier.

#### **78**

a) Der Kläger ließ zunächst das Finanzamt im Zusammenwirken mit I und vorübergehend E pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis, indem er die Umsatzsteuererklärung 2014 für die H-

GmbH nicht innerhalb der im Einzelfall bewilligten Frist bis 29.02.2016, die Umsatzsteuererklärung 2015 nicht innerhalb der aufgrund der steuerlichen Beratung allgemein bewilligten (vgl. BStBl I 2016, 38) Frist bis 31.12.2016 abgab (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, § 25 Abs. 2 des Strafgesetzbuches – StGB; vgl. BGH-Beschluss vom 08.12.2016 – 1 StR 389/16, Rn. 11; BayObLG-Beschluss vom 11.10.2021 – 202 StRR 117/21, Rn. 10).

## 79

aa) Der Kläger handelte insofern pflichtwidrig, weil er neben den Geschäftsführern I und E verpflichtet war, die steuerlichen Pflichten der H-GmbH zu erfüllen.

## 80

(1) Die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen sowie rechtsfähiger Personenvereinigungen und die Geschäftsführer von Vermögensmassen haben nach § 34 Abs. 1 Satz 1 AO deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Wer als Verfügungsberechtigter im eigenen oder fremden Namen auftritt, hat nach § 35 AO die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters (§ 34 Abs. 1 AO), soweit er sie rechtlich und tatsächlich erfüllen kann. Verfügungsberechtigter in diesem Sinne ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH jeder, der nach dem Gesamtbild der Verhältnisse rechtlich und wirtschaftlich über Mittel, die einem anderen zuzurechnen sind, verfügen kann und als solcher nach außen auftritt. Eine rechtliche Verfügungsmacht besteht danach, wenn der Verfügungsberechtigte die Pflichten des gesetzlichen Vertreters – mittelbar – durch die Bestellung der entsprechenden Organe erfüllen lassen kann. Der „Auftritt nach außen“ liegt vor, wenn der faktische Geschäftsführer sich gegenüber einer begrenzten Öffentlichkeit als solcher geriert, das Auftreten gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit aber weisungsabhängigen Personen überlässt. Daher ist Verfügungsberechtigter auch, wer einen anderen zur Gründung einer Kapitalgesellschaft veranlasst, diesen im Außenverhältnis als Geschäftsführer vorschreibt und nur vereinzelt für die Kapitalgesellschaft nach außen auftritt, aber im Übrigen im Innenverhältnis seine Leitungsmacht gegenüber dem Geschäftsführer und anderen Mitarbeitern umfassend ausübt (zum Ganzen BFH-Urteil vom 05.08.2010 – V R 13/09, HFR 2011, 197, Rn. 41; siehe auch BGH-Urteile vom 09.04.2013 – 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218; vom 27.06.2023 – 1 StR 374/22, BFH/NV 2023, 1295, Rn. 7).

## 81

(2) So verhielt es sich hier. Zwar war der Kläger ausweislich der von der Steuerfahndungsstelle angeforderten Handelsregisterauszüge der H-GmbH nicht Geschäftsführer. Für den Senat steht aber mit der im Arrestverfahren ausreichenden Wahrscheinlichkeit fest, dass der Kläger I dazu bestimmte, die H-GmbH zu gründen sowie den Betrieb des ... fortzuführen, und im Folgenden I als Gesellschafterin und Geschäftsführerin nach Weisung des Klägers tätig wurde, auch wenn der Kläger zumindest gegenüber rechtlichen und steuerlichen Beratern als Gesamtverantwortlicher auftrat. Daher kann hier dahingestellt bleiben, ob der Kläger gegenüber Handwerkern und Lieferanten für die H-GmbH oder nur als Vermieter und Automatenaufsteller auftrat.

## 82

(a) Das Weisungsverhältnis zwischen dem Kläger und I ergibt sich für den Senat insbesondere aus den zwischen beiden am 04.04.2016 zwischen 16.50 h und 17.51 h ausgetauschten Kurznachrichten, welche die Steuerfahndung als elektronische Beweismittel ausgewertet und von denen sie Abdrucke zu den Akten des Steuerstrafverfahrens genommen hat. Diese Kurznachrichten belegen, dass I den Kläger nicht lediglich als Vertrauten oder Beistand einband. Der Kläger entscheidet dort, die Prostituierte Q in das ... aufzunehmen, obwohl I diese für eine „Schlaftablette“ hält und ihr Missfallen durch die Frage „Ehrlich muss das sein?“ zum Ausdruck bringt. Unmittelbar danach fragt I den Kläger, ob sie Feierabend machen dürfe, da sie schon um 12.20 h zu arbeiten begonnen habe und der Kläger stimmt dem zu. Damit setzt sich das frühere Rangverhältnis zwischen dem Kläger als Geschäftsführer und I als Empfangsdame fort. Die Tätigkeit für die C-GmbH als Empfangsdame entnimmt der Senat einer bei der Durchsuchung der Wohnung des E aufgefundenen „Aufstellung Arbeitnehmer C-GmbH“, in der I als „Betriebsleiterin“ mit einem Gehalt von 1.400 € brutto aufgeführt ist, sowie einem Aktenvermerk der Steuerfahndungsstelle F-Stadt vom 09.07.2014. Da E als Geschäftsführer von I bestellt war, konnte der Kläger über I gegebenenfalls mittelbar auch E kontrollieren. Andererseits bestand ausweislich der Aussage des E zwischen dem Kläger und ihm Einvernehmen, was den Umgang mit den Finanzbehörden betraf. Der Kläger konnte davon ausgehen, dass E versuchen würde, die Versteuerung der Prostitutionsumsätze bei der H-GmbH zu verhindern. Nachdem E selbst einräumte, mit dem täglichen Bordellbetrieb nicht befasst gewesen zu sein, dürften rechtliche und steuerliche Fragen der Schwerpunkt seiner Tätigkeit gebildet haben. Die Übereinstimmung mit dem Kläger in diesen Fragen war demnach wesentlicher Grund für seine Bestellung und erklärt, weshalb es keiner

Weisungen bedurfte. Der Übergang von der C-GmbH zur H-GmbH diente angesichts des Weisungsverhältnisses zwischen dem Kläger und I nur dazu, die fortbestehende Verantwortung des Klägers zu verschleiern. (...).

**83**

(b) Das Auftreten des Klägers gegenüber seinem damals als Rechtsberater der H-GmbH tätig gewesenen jetzigen Prozessbevollmächtigten ergibt sich aus mehreren E-Mails (...).

**84**

bb) Der Unkenntnis des Finanzamts stand nicht entgegen, dass das Finanzamt E und I während der Umsatzsteuernachschaub im April 2016 gegenüber dem Finanzamt ausdrücklich offengelegt hatten, dass in den abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen die Prostitutionsumsätze nicht enthalten waren, wie sich aus dem entsprechenden Aktenvermerk des Finanzamts ergibt. Wegen der Besonderheiten der Anmeldesteuern (§ 150 Abs. 1 Satz 3, § 167 AO), zu denen die Umsatzsteuer zählt (§ 18 Abs. 3 UStG), ist Unkenntnis gegeben, wenn die für die Berechnung der Umsatzsteuer bedeutsamen Umsätze dem zuständigen Sachbearbeiter bei Ablauf der Erklärungsfrist nicht bekannt sind (BayObLG-Beschluss vom 11.10.2021 – 202 StRR 117/21, Rn. 10). Aufgrund der Erklärung während der Umsatzsteuernachschaub wusste das Finanzamt von den Prostitutionsumsätzen aber allenfalls dem Grunde, nicht jedoch der Höhe nach, und konnte daher die Steuer nicht rechtzeitig zutreffend festsetzen.

**85**

cc) Der Kläger handelte insoweit als Täter und nicht nur als Teilnehmer einer Steuerhinterziehung von I und E. Er verwirklichte alle Tatbestandsmerkmale in eigener Person und hatte die Tatherrschaft sowie das größte Interesse am Taterfolg (vgl. BGH-Urteil vom 15.05.2018 – 1 StR 159/17, wistra 2019, 63, Rn. 30). I stellte sich dem Kläger, wie gesehen, als gehorsame Gehilfin bei der Leitung der H-GmbH zur Verfügung, E teilte die steuerrechtlichen Vorstellungen des Klägers und hatte seiner Funktion aus genau diesem Grund übernommen.

**86**

dd) Die Steuerhinterziehungen durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) waren auch Gegenstand der Arrestanordnung.

**87**

(1) Der Verwaltungsakt wird nach § 124 Abs. 1 Satz 1 AO mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekannt gegeben wird. Bei der Auslegung sind der erklärte Wille der Behörde und der sich daraus ergebende objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte, entscheidend. Es können auch außerhalb des Bescheids liegende Umstände zu berücksichtigen sein (BFH-Urteil vom 22.02.2018 – III R 10/17, BFHE 261, 214, BStBl II 2018, 717, Rn. 15; BFH-Beschluss vom 30.09.2015 – V B 135/14, BFH/NV 2016, 51, Rn. 20).

**88**

(2) Die Arrestanordnung selbst unterscheidet zwar nicht nach den verschiedenen Tatbestandsvarianten der Steuerhinterziehung. Sie führt allerdings aus, dass der Kläger neben den Geschäftsführern verpflichtet gewesen sei, die steuerlichen Pflichten der H-GmbH zu erfüllen, enthält aber keine näheren Angaben dazu, wie der Kläger diese verletzt haben soll. Die Anlage zur Arrestanordnung nimmt lediglich auf die abgegebenen Steuererklärungen Bezug, nicht aber auf das fruchtlose Verstreichen der Erklärungsfristen. Dass die Arrestanordnung auch auf Steuerhinterziehungen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gestützt war, ergibt sich aber aus der ausdrücklichen Bezugnahme auf das gegen den Kläger geführte Steuerstrafverfahren in Verbindung mit der Begründung des gleichzeitig mit der Übergabe der Arrestanordnung für den Kläger hinterlassenen Durchsuchungsbeschlusses, die § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nennt. Nachdem das Finanzamt schon zuvor Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015 erlassen hatte, in dem es die Besteuerungsgrundlagen schätzte, weil die H-GmbH keine Steuererklärungen abgegeben hatte, war ungeachtet der Begründungsschwächen in der Arrestanordnung für den Kläger noch hinreichend erkennbar, dass der Arrest der Sicherung von Ansprüchen wegen Haftung infolge pflichtwidrigen In-Unkenntnis-Lassens (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) über die Umsätze 2014 und 2015 dienen sollte.

**89**

b) Dadurch, dass der Kläger den Steuerberater der H-GmbH Steuererklärungen abgeben ließ, in denen die Prostitutionsumsätze nicht enthalten waren, machte er zudem gegenüber dem Finanzamt unrichtige Angaben (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO). Die Abgabe durch den Steuerberater als solche ergibt sich für den Senat aus der Aussage des Zeugen E, der entsprechendes für die Umsatzsteuervoranmeldungen berichtete. Anhaltspunkte, es könnte sich hinsichtlich der Umsatzsteuerjahreserklärungen anders verhalten haben, ergab das Verfahren nicht. Für eine Abgabe durch den Steuerberater spricht vielmehr, dass ihn die Erklärungen als Mitwirkenden ausdrücklich nennen.

**90**

aa) Täter einer solchen Steuerhinterziehung kann jedermann sein, auch wenn ihn ansonsten keine steuerlichen Pflichten treffen (BGH-Urteil vom 09.04.2013 – 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218 Rn. 42). Die Steuerhinterziehungen durch unrichtige Angaben entfielen daher auch dann nicht, wenn der Kläger kein Verfügungsberechtigter (§ 35 AO) der H-GmbH gewesen wäre. Gleichzeitig setzt eine Steuerhinterziehung durch unrichtige Angaben keine Täuschung oder Unkenntnis des Finanzamts voraus (BGH-Beschlüsse vom 14.12.2010 – 1 StR 275/10, HFR 2011, 700, Rz. 31 f.; vom 21.11.2012 – 1 StR 391/12, DStR 2013, 140, unter 2.b.; BGH-Urteil vom 15.05.2018 – 1 StR 159/17, wistra 2019, 63, Rz. 138, 194). Die Angaben während der Umsatzsteuernachschaub im April 2016 schließen daher die Unrichtigkeit der späteren Steuererklärungen nicht aus.

**91**

bb) Auch die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärungen 2014 und 2015 erfüllte nach der Zustimmung durch das Finanzamt (§ 168 AO) den Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO), unbeschadet der vorangegangenen Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Alle Tatbestandsvoraussetzungen sind gegeben. Das strafrechtliche Konkurrenzverhältnis zwischen einer Steuerhinterziehung durch unrichtige Angaben (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) und einer etwaigen vorangegangenen Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) ist für die Haftung nach § 71 AO ohne Bedeutung (vgl. Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 252. Lieferung, § 71, Rn. 16a, 20). Die Haftung setzt keine strafrechtliche Verurteilung voraus (BFH-Beschluss vom 28.02.2023 – VII R 29/18, BFH/NV 2023, 1071, Rn. 236).

**92**

cc) Ohne Bedeutung ist schließlich, ob der Steuerberater hinsichtlich der Richtigkeit gutgläubig war, weil er die Meinungsverschiedenheiten mit dem Finanzamt nicht kannte, oder bösgläubig, weil er sie kannte. Im erstgenannten Fall würde die Gutgläubigkeit des Steuerberaters den Kläger nicht entlasten, sondern zum mittelbaren Täter (§ 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB) machen (vgl. BGH-Beschluss vom 26.07.2022 – 1 StR 51/22), im zuletzt genannten hätte er das stärkste Interesse gehabt sowie die Abgabe beauftragt und wäre insofern Täter (vgl. unter a) cc)).

**93**

c) Durch die vorgenannten Unterlassungen und Handlungen kam es auch zu Steuerverkürzungen. Indem der Kläger und die Geschäftsführer die Umsatzsteuererklärung 2014 nicht bis spätestens 29.02.2016 abgaben, so dass zunächst keine Steuer festgesetzt wurde, wurden 366.119,40 € verkürzt, davon 67.056,21 € aufgrund der von der H-GmbH am 26.04.2017 selbst erklärten Besteuerungsgrundlagen, 299.063,19 € aufgrund der Prostitutionsumsätze. Ebenso hinterzogen sie, indem sie die Umsatzsteuererklärung 2015, für die keine besondere Fristverlängerung gewährt war, nicht bis zum 31.12.2016 (vgl. BStBl I 2016, 38) abgaben, 356.089,83 €, davon 57.026,64 € aufgrund der später selbst erklärten Besteuerungsgrundlagen, 299.063,19 € aufgrund der Prostitutionsumsätze. Nach der Zustimmung zu den Umsatzsteuererklärungen 2014 und 2015 am 24.05.2017 verblieb eine Verkürzung von jeweils 299.063,19 €, entsprechend der Umsatzsteuer auf die nicht erklärten Prostitutionsumsätze. Die Umsatzsteuererklärung 2016 führte wegen der Nichtberücksichtigung der Prostitutionsumsätze zu einer Steuerverkürzung von 299.887,06 €.

**94**

d) Der Kläger handelte auch vorsätzlich.

**95**

(1) Aufgrund seiner vorangegangenen Tätigkeit als Geschäftsführer der C-GmbH und der laufenden Kontakte mit dem Steuerberater war ihm bekannt, dass die H-GmbH Umsatzsteuererklärungen abgeben musste, die Nichtabgabe (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) mithin pflichtwidrig war. Auch wusste er, dass I seinen

Weisungen Folge leisten würde und er daher die Abgabe durch I oder E als von I bestellten Geschäftsführer herbeiführen konnte und musste. Zwar gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will oder dessen Verkürzung billigend in Kauf nimmt (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.2018 – V R 65/17, BFHE 263, 90, Rn. 51 f.). Ausreichend ist insofern eine entsprechende „Parallelwertung in der Laiensphäre“. Nimmt der Steuerpflichtige irrtümlich an, dass ein Steueranspruch nicht entstanden ist, liegt nach dieser Rechtsprechung ein Tatumstandssirrturn vor, der den Vorsatz ausschließt (§ 16 Abs. 1 Satz 1 StGB; siehe z. B. BGH-Urteil vom 10.01.2019 – 1 StR 347/18, BGHR AO § 370 Abs. 1 Vorsatz 8, Rn. 20 ff.; BGH-Beschluss vom 26.01.2022 – 1 StR 518/20, Rn. 9 f.). Allerdings ist es Steuerpflichtigen regelmäßig möglich und zumutbar, streitige Rechtsfragen (vgl. BGH-Urteil vom 10.11.1999 – 5 StR 221/99, BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 1 Angaben 6) nach Aufdeckung des wahren Sachverhalts im Besteuerungsverfahren zu klären (BVerfG-Beschluss vom 16.06.2011 – 2 BvR 542/09, HFR 2011, 1145, Rn. 68). So verhielt es sich hier. Der Kläger wusste, dass aus Sicht der Finanzbehörden die Prostitutionsumsätze der H-GmbH zuzurechnen waren. Er kannte die Rechtsauffassung der Finanzbehörden aus der noch die C-GmbH betreffenden Korrespondenz vom Frühjahr 2013, die sich im Abdruck bei den Akten des Strafverfahrens befindet, und war sich jedenfalls nach der Besprechung bei dem damaligen Steuerberater der H-GmbH im Oktober 2014, deren Niederschrift im Steuerstrafverfahren aufgefunden wurde, bewusst, dass diese Rechtsauffassung in gleicher Weise für die H-GmbH galt. Bei der Besprechung waren ausweislich der im ... aufgefundenen Niederschrift sowohl I als auch der Kläger und sein Bruder anwesend. Dass der Kläger bei dieser Besprechung anwesend war, hat er in der mündlichen Verhandlung eingeräumt. Die Niederschrift gibt die Auffassung der Steuerfahndung dahingehend wieder, „dass der Inhaber des Clubs alle Umsätze zu versteuern hat (Umsatzsteuer)“, hält fest, dass einer der Brüder A – nicht ausschließlich der Bruder des Klägers – dieser Auffassung entgegenrat, und formuliert als „Ziel“ eines mit den Finanzbehörden zu führenden Gesprächs, „dass mit Zahlung der XX € pro Dirne keine weiteren umsatzsteuerlichen Nachforderungen auf I (sic) zukommen, mit Ausnahme der Umsatzsteuer aus den Eintrittsgeldern und dem Getränkeverkauf“. Etwaige Missverständnisse über die Rechtsauffassung der Finanzbehörden aufgrund des vom Kläger in der mündlichen Verhandlung erwähnten Gesprächs vom September 2014 waren mithin spätestens Ende Oktober 2014 ausgeräumt.

## 96

(2) Da der Kläger um die Zurechnung der Prostitutionsumsätze wusste, hatte er auch Vorsatz hinsichtlich der Unrichtigkeit der abgegebenen Steuererklärungen, welche die Prostitutionsumsätze nicht enthielten. Im Streitfall ist der Senat mit der für das Arrestverfahren erforderlichen Sicherheit davon überzeugt, dass der Kläger den Inhalt der vom Steuerberater für die H-GmbH abgegebenen Steuererklärungen kannte und ihre Abgabe mit diesem Inhalt beauftragte und billigte, obwohl er wusste, dass dieser mit den tatsächlich verwirklichten Besteuerungsgrundlagen nicht übereinstimmte. Dafür spricht, dass er, wie ausgeführt, mit den steuerlichen Beratern der H-GmbH in ständiger Abstimmung stand und entweder aus eigener Anschauung oder jedenfalls durch I über die Geschäftsentwicklung der H-GmbH informiert war. Gegen unabgestimmtes Handeln des Steuerberaters bei der Abgabe der Steuererklärungen spricht zudem, dass der Kläger den gleichen Steuerberater auch persönlich mandatiert hatte, ihm demnach weiter vertraute und das Mandat, wie er in der mündlichen Verhandlung angab, erst vor wenigen Monaten aus Kostengründen beendete.

## 97

e) Aufgrund der Steuerhinterziehung entstanden Hinterziehungszinsen, für die der Kläger als Steuerhinterzieher ebenfalls haftet. Diese Zinsen waren zumindest nicht niedriger als in der Arrestanordnung angesetzt. Auch insofern ist eine Erhöhung der Haftungsbeträge ausgeschlossen, der Kläger durch einen zu niedrigen Ansatz aber nicht beschwert.(wird ausgeführt)

## 98

f) Die Haftung des Klägers ist auch nicht deswegen ausgeschlossen, weil die Umsatzsteuer 2014 bis 2016 oder die Zinsen zur Umsatzsteuer 2014 und 2015 schon getilgt wären. Das Finanzamt darf den Haftenden nicht mehr in Anspruch nehmen, wenn die Steuerschuld schon getilgt ist (BFH-Beschluss vom 30.12.2004 – VII B 145/04, BFH/NV 2005, 665). Im Streitfall folgt aus der vom Finanzamt mit Schreiben vom 22.04.2025 weitergegebenen telefonischen Auskunft des Finanzamts F-Stadt, dass die H-GmbH die aufgrund der geänderten Umsatzsteuerbescheide vom 13.06.2023 nachzuzahlenden Beträge bisher nicht beglichen hat und mit 363.849,75 € Umsatzsteuer 2014 zuzüglich 88.949 € Zinsen, 373.349,70 € Umsatzsteuer 2015

zuzüglich 68.873 € Zinsen sowie 369.549,68 € Umsatzsteuer 2016 im Rückstand ist, mithin mit Beträgen, welche die der Arrestanordnung zugrunde gelegten Steuerschulden noch übersteigen. Dass die Rückstände tatsächlich niedriger wären, hat der Kläger selbst nicht geltend gemacht.

## 99

g) Zur Haftungsquote ist der Kläger den aus Sicht des Senats nachvollziehbaren und schlüssigen Erwägungen des Finanzamts nicht mit näheren Angaben zu Zahlungen, Verbindlichkeiten und Forderungen (vgl. BFH-Urteile vom 26.10.2011 – VII R 22/10, HFR 2012, 581; vom 29.08.2018 – XI R 57/17, HFR 2019, 84, Rn. 56) der H-GmbH entgegengetreten. Angesichts der vom Finanzamt angeführten Umstände, vor allem dessen, dass die H-GmbH offenkundig erfolgreich wirtschaftete, und unter Berücksichtigung insbesondere des Umstandes, dass die H-GmbH schon aufgrund der von den Prostituierten vereinnahmten Eintrittsgelder grundsätzlich über ausreichend Liquidität verfügt hätte, Beträge in Höhe der auf die Prostitutionsumsätze entfallenden Umsatzsteuer abzuführen, steht auch für den Senat mit der im Arrestverfahren hinreichenden Wahrscheinlichkeit fest, dass keine niedrigere Haftungsquote in Betracht kommt.

## IV.

### 100

Auch ein Arrestgrund war bei Anordnung des Arrestes und ist weiterhin gegeben.

### 101

1. Ein Arrestgrund besteht nach ständiger Rechtsprechung, wenn bei objektiver Würdigung unter ruhiger und vernünftiger Abwägung aller Umstände die Besorgnis gerechtfertigt ist, dass ohne sofortige Sicherung durch Arrestanordnung die Vollstreckung des Anspruchs vereitelt oder wesentlich erschwert würde. Dabei kann es auf die Möglichkeit eines schnellen und unmittelbaren und damit auch eines sicheren Zugriffs ankommen. So ist eine wesentliche Erschwerung der Vollstreckung bereits dann zu besorgen, wenn der Steuerpflichtige ein wertvolles Grundstück veräußert, weil Bargeld oder Geldforderungen der Vollstreckung leichter entzogen werden können als unbewegliches Vermögen, oder wenn auch nur die nach außen zutage getretene Absicht besteht, den wertvollsten Gegenstand des Vermögens, ein Grundstück, zu veräußern. Ebenso wie Vermögensumschichtungen im Inland können auch Vermögensverlagerungen ins Ausland den Arrest begründen. Demgegenüber vermag die allgemein schlechte Vermögenslage des Arrestschuldners ebenso wie die bloße Möglichkeit, dass der Arrestschuldner sein Vermögen beiseiteschaffen könnte, für sich genommen keinen Arrest zu rechtfertigen. Ebenso genügt der dringende Verdacht einer Steuerhinterziehung oder sonstige steuerliche Unzuverlässigkeit für sich allein nicht zur Begründung einer Arrestanordnung (zum Ganzen BFH-Urteil vom 17.10.2018 – XI R 35/16, BFHE 262, 317, BStBl II 2019, 50, Rn. 31 f.; BFH-Beschluss vom 06.02.2013 – XI B 125/12, BFHE 239, 390, BStBl II 2013, 983, Rn. 30 f.; jeweils mwN).

### 102

2. Den Streitfall kennzeichnen über den dringenden Tatverdacht der Steuerhinterziehung hinaus weitere Umstände, die besorgen lassen, dass der Kläger die Vollstreckung eines künftigen Haftungsbescheids wesentlich erschweren würde. Die Bemühungen des Klägers, den Sachverhalt zu verschleiern und die Überwachung der H-GmbH durch die Finanzbehörden zu erschweren, gehen über das mit Steuerhinterziehungen typischerweise verbundene Maß an Täuschung deutlich hinaus. Schon bevor er bewirkte, dass für die H-GmbH unrichtige Umsatzsteuererklärungen abgegeben wurden, hatte er die H-GmbH als Nachfolgerin der C-GmbH errichten lassen, um seine Verantwortung für die Fortführung des ... zu verschleiern und sich gegen steuerliche und steuerstrafrechtliche Risiken aus der Nichterklärung der Prostitutionsumsätze stärker als durch eine reguläre Betriebsaufspaltung abzuschirmen. Nachdem das Finanzamt in F-Stadt die Steuererklärungen der H-GmbH beanstandet und auf der Durchführung des Düsseldorfer Verfahrens bestanden hatte, ließ er den Unternehmenssitz nach K-Stadt verlegen, was am ehesten damit zu erklären ist, dass er die H-GmbH der Aufsicht des Finanzamts F-Stadts entziehen und die Unkenntnis der Finanzbehörden in R von den genauen betrieblichen Verhältnissen ausnutzen wollte. Dem Arrestgrund steht im Übrigen nicht entgegen, dass der Kläger zwischenzeitlich angeboten hat, Sicherungshypotheken auf sein Grundeigentum eintragen zu lassen, da er damit lediglich auf die Anordnung des Arrests reagierte.

## V.

**103**

Die Ermessensausübung des Finanzamts ist nicht zu beanstanden.

**104**

1. Ist die Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie nach § 5 AO ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten. Soweit die Finanzbehörde ermächtigt ist, nach ihrem Ermessen zu handeln oder zu entscheiden, prüft das Gericht nach § 102 Satz 1 FGO auch, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung oder Unterlassung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist.

**105**

a) Finanzgerichte können Ermessensentscheidungen nur auf Ermessensfehler überprüfen und dürfen nicht ihre eigene Ermessensentscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung des Finanzamts setzen (z. B. BFH, Urteile vom 18.08.2015 – V R 2/15, HFR 2015, 1101, Rn. 15; vom 18.11.2015 – XI R 38/14, HFR 2016, 562, Rn. 27). Ermessensfehler sind neben der Ermessensüberschreitung und dem Ermessensfehlgebrauch auch das Unterlassen der Ermessensausübung (Ermessensunterschreitung, Ermessensausfall) und die Missachtung verfassungsrechtlicher Schranken (BFH, Urteil vom 08.07.2021 – VII R 29/19, BFH/NV 2022, 148, Rn. 28). Maßgeblicher Zeitpunkt für die gerichtliche Überprüfung einer Ermessensentscheidung des Finanzamts durch das Finanzgericht ist grundsätzlich der Zeitpunkt der letzten Behördenentscheidung (BFH-Urteil vom 12.05.2016 – II R 17/14, BFHE 253, 505, BStBl II 2016, 822, Rn. 19).

**106**

b) Das Entschließungsermessen, ob die Finanzbehörde überhaupt einen Arrest gegenüber dem Arrestschuldner erlässt, braucht nicht besonders begründet zu werden, da insofern das Ermessen eingeschränkt ist. Darüber hinaus hat die Finanzbehörde ein Auswahlermessen, welchen von mehreren möglichen Arrestschuldnehern sie in Anspruch nimmt (FG München, Urteil vom 21.02.1995 – 14 K 2598/91, EFG 1995, 954; Finanzgericht des Saarlandes, Urteil vom 03.12.2003 – 1 K 35/03, EFG 2004, 242; Finanzgericht Köln, Urteil vom 28.02.2018 – 3 K 3747/14; Loose in Tipke/Kruse, AO, 167. Lieferung, § 324 Rn. 29).

**107**

2. Nach diesen Maßstäben hat das Finanzamt sein Ermessen fehlerfrei ausgeübt. Die Ausführungen zum Entschließungsermessen sind unschädlich und lassen keinen Fehler erkennen, hinsichtlich des Auswahlermessens bedurfte es keiner weiteren Ausführungen, weil sich aus der Arrestanordnung ergibt, dass das Finanzamt neben dem Kläger alle weiteren denkbaren Arrestschuldner in Anspruch genommen hat. Ohnehin gilt nach Auffassung des Senats die Rechtsprechung zur Vorprägung des Ermessens bei der Haftung wegen Steuerhinterziehung (§ 71 AO; BFH-Urteile vom 21.01.2004 – XI R 3/03, BFHE 205, 394, BStBl II 2004, 919; vom 28.02.2023 – VII R 29/18, BFH/NV 2023, 251, Rn. 239) entsprechend für die Anordnung des Arrestes zur Sicherung von Haftungsansprüchen. Bei der Haftung wegen Steuerhinterziehung gilt nach § 219 Satz 2 AO auch nicht der Nachrang des Haftungsschuldners nach § 219 Satz 1 AO, der überdies erst die Zahlung betrifft.

VI.

**108**

Der Senat lässt, soweit er der Klage stattgibt, zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) die Revision zu, da er mit der Forderung einer Aufgliederung nach einzelnen Voranmeldungszeiträumen von dem Urteil des FG München vom 17.04.1985 – III 156/84 Arr 1-3 (EFG 1985, 478) abweicht. Das BFH-Urteil vom 23.03.1983 – I R 49/82 (BFHE 138, 148, BStBl II 1983, 441) erging vor diesem Urteil und schließt daher eine Divergenz nicht aus (vgl. BFH-Beschluss vom 22.07.2014 – XI B 29/14, BFH/NV 2014, 1780, Rn. 11).

VII.

**109**

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.