

Freispruch im Rotlichtgewerbe

*Warum präzises Umsatzsteuerrecht entscheidet – der BGH-Freispruch I StR 475/21
und eine kritische Analyse der BFH-Beschlüsse XI B 33/24 und XI B 73/24*

Rechtsanwalt Dr. Sebastian Korts

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstrafrverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

Rechtsstand: 1. September 2026

www.steuerrecht.com

Executive Summary

Eine Verurteilung wegen Umsatzsteuerhinterziehung setzt zunächst voraus, dass der Angeklagte die streitige steuerpflichtige Leistung selbst ausgeführt und deshalb eine entsprechende Erklärungspflicht verletzt hat. Die strafrechtliche Prüfung darf die umsatzsteuerrechtliche Leistungskette nicht durch ein diffuses Bild des „Gesamtbetriebs“ ersetzen.

BGH 1 StR 475/21 zeigt, dass ein Freispruch möglich und geboten ist, wenn selbständig tätige Frauen Art, Umfang und Preis der sexuellen Dienstleistung unmittelbar mit den Kunden vereinbaren, das Entgelt selbst vereinnahmen und dem Betreiber nur feste Entgelte für Räume und Infrastruktur zahlen. Der BGH verneinte in dieser Konstellation bereits die objektive Umsatzsteuerpflicht des Betreibers.

Die BFH-Beschlüsse XI B 33/24 und XI B 73/24 begründen keine allgemeine Betreiberhaftung. Sie gewichten allerdings Werbung, Geld-zurück-Aussagen, Beschwerdemanagement und organisatorisches Gesamtarrangement stärker. Kritisch ist, dass die konkrete Vertrags-, Entgelt- und Risikostruktur teilweise hinter diesen Indizien zurücktritt.

Umsatzsteuerrechtliche Sachkunde ist im Steuerstrafverfahren doppelt bedeutsam: Sie kann die objektive Nichtentstehung einer Betreibersteuerschuld belegen und – bei objektiv anderer Beurteilung – das Vorstellungsbild des Beschuldigten zum Vorsatz aufklären. Beratung wirkt jedoch nur, wenn der vollständige Sachverhalt offenbart, die Empfehlung dokumentiert und das Modell tatsächlich gelebt wurde.

Prävention und Verteidigung müssen Vertrag, Internetauftritt, Aushänge, Zahlungswege, Buchführung, Beschwerdepraxis und operative Zuständigkeiten zu einem widerspruchsfreien Gesamtbild zusammenführen. Beschönigende Formulare helfen nicht, wenn die tatsächliche Durchführung das Gegenteil zeigt.

Inhalt

Executive Summary	2
I. Die Leitthese: Steuerstrafrecht folgt Steuerrecht	6
II. Der BGH-Freispruch 1 StR 475/21	7
1. Der Sachverhalt: getrennte Leistungs- und Zahlungsströme	7
2. Die Rechtsfolge: keine Betreibersteuerschuld, keine Steuerhinterziehung	7
3. Was der Freispruch nicht bedeutet	8
III. Das Gegenbild: BGH 1 StR 361/22	8
IV. Die unionsrechtliche Ausgangsfrage: Wer führt die sexuelle Dienstleistung aus?	9
Steuerschuld folgt der ausgeführten Leistung	9
Vier rechtlich unterschiedliche Leistungsmodelle	10
Selbständigkeit der Frauen ist keine irrelevante Vorfrage	11
Vertragsbeziehungen und wirtschaftliche Realität	12
V. Kritische Würdigung des BFH-Beschlusses XI B 33/24	13
Der vom BFH wiedergegebene Sachverhalt	13
Der abstrakte Rechtssatz ist richtig – die Subsumtion fehlt	13
Das entscheidende Rechtsverhältnis und der unmittelbare Entgeltzusammenhang bleiben unbestimmt	14
Die Geld-zurück-Aussage trägt die Zurechnung nicht	15
Das „organisatorische Gesamtarrangement“ bezeichnet eine Ermöglichungsleistung	16
„Wirtschaftliche Realität“ wird als Ergebnisformel verwendet	17
Die Einordnung der Frauen als Arbeitnehmerinnen oder Subunternehmerinnen ist entscheidungserheblich	18
Der behauptete Schutz vor Doppelbesteuerung ist widersprüchlich	19
Art. 28 MwStSystRL wird erwähnt, aber nicht angewandt	19
Prozessuale Neutralisierung materiell-rechtlicher Einwände	20

VI. Kritische Würdigung des BFH-Beschlusses XI B 73/24	21
Besonderheiten des veröffentlichten Beschlusses	21
Beschwerdeannahme ist keine Übernahme der sexuellen Leistungspflicht.....	21
Die fehlende Erlösbeteiligung wird anerkannt, aber nicht gewichtet	22
Aushänge und Hinweise werden ohne Feststellung einer Scheinlage verdrängt	23
„Verschaffung von Geschlechtsverkehr“ ist ein unbestimmtes Etikett	23
Die Bindung nach § 118 Abs. 2 FGO wird überdehnt	24
Behandlung zentralen Vorbringens	24
VII. Positive Zurechnung: Die selbständig tätigen Frauen als Leistende und Steuerschuldnerinnen	25
Ausgangspunkt ist die konkret ausgeführte sexuelle Handlung.....	25
Der Vertrag über Inhalt und Preis entsteht zwischen Frau und Kunde	26
Das Entgelt und das wirtschaftliche Risiko liegen bei den Frauen	26
Die Betreiberleistungen bleiben eigenständig steuerbar	27
Voraussetzungen einer abweichenden Zurechnung	27
Ergebnis der materiell-rechtlichen Zurechnung.....	27
VIII. BGH und BFH: Übereinstimmung im Rechtssatz, Streit in der Subsumtion	28
1. Keine abstrakte Divergenz – aber unterschiedliche Gewichtung.....	28
2. Normative Zurechnung darf nicht als Tatsachenfeststellung immunisiert werden	28
3. Wirtschaftliche Realität ist kein Ersatzbegriff	29
IX. Vorlagepflicht, KUBERA und gesetzlicher Richter	29
Art. 267 Abs. 3 AEUV gilt auch im Zulassungsverfahren.....	29
Offener Widerspruch von XI B 33/24 zu KUBERA.....	30
Die unionsrechtlichen Fragen sind entscheidungserheblich	30
Kein acte éclairé und kein tragfähig begründeter acte clair	31
XI B 73/24 enthält keine eigenständige Vorlageprüfung.....	32

Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG: Der EuGH als gesetzlicher Richter	32
Art. 47 Abs. 2 GRCh und rechtliches Gehör.....	33
X. Sachgerechte Vorlagefragen.....	33
XI. Steuerstrafrechtliche Konsequenzen	35
1. Erste Verteidigungslinie: Es fehlt an der objektiven Steuerpflicht	35
2. Zweite Verteidigungslinie: Der Vorsatz ist nicht nachgewiesen	35
3. Leichtfertige Steuerverkürzung bleibt möglich.....	36
4. Berichtigung, Selbstanzeige und nemo tenetur	36
5. Dritte Verteidigungslinie: Steuerschaden und Vorsteuer.....	36
XII. Beweis- und Verteidigungsstrategie	37
1. Die Beweismatrix	37
2. Beweismittel, die frühzeitig gesichert werden müssen	37
3. Verteidigungsfehler	38
XIII. Prävention und Tax Compliance	38
IX. Fazit.....	39

I. Die Leitthese: Steuerstrafrecht folgt Steuerrecht

Der Satz „Auch im Rotlichtgewerbe ist seriöse Kenntnis vom Umsatzsteuerrecht Grundlage eines Freispruchs“ trifft den praktischen Kern, bedarf aber einer juristischen Präzisierung. Nicht die bloße Kenntnis einer Vorschrift führt zum Freispruch. Entscheidend ist eine belastbare umsatzsteuerrechtliche Analyse der konkreten Transaktion: Wer schuldet wem welche Leistung? Wer vereinbart Inhalt und Preis? Wer vereinnahmt das Entgelt? Wer trägt das Ausfall- und Leistungsrisiko? Erst wenn diese Fragen beantwortet sind, steht fest, ob der Betreiber überhaupt eine Steuererklärung für die sexuellen Dienstleistungen abgeben musste.

§ 370 AO ist kein autonomer Straftatbestand, der eine moralisch oder wirtschaftlich als einheitlich empfundene Geschäftstätigkeit besteuert. Die Strafbarkeit knüpft an einen bestehenden Steueranspruch und an eine konkrete steuerliche Erklärungspflicht an.¹ Wird der Umsatz einer selbständig tätigen Frau zugeordnet, fehlt dem Betreiber hinsichtlich dieses Umsatzes schon die objektive Pflichtverletzung. Eine Verurteilung kann nicht darauf gestützt werden, dass die Finanzverwaltung die Erfassung bei den Frauen für schwieriger hält oder der Betreiber organisatorisch leichter greifbar ist.

Besteht nach vollständiger Prüfung hingegen eine Betreiberleistung, ist die strafrechtliche Analyse nicht beendet. Der Vorsatz muss sich darauf beziehen, dass der Steueranspruch dem Grunde und zumindest seiner Größenordnung nach besteht und durch die Erklärung oder Nichtabgabe verkürzt wird. Sichere Kenntnis sämtlicher Vorschriften ist nicht erforderlich; eine ernsthafte Fehlvorstellung über das Entstehen des Steueranspruchs kann den Vorsatz aber ausschließen.² Gerade in einer rechtlich und tatsächlich umstrittenen Zurechnungsfrage gewinnt deshalb die Qualität der Beratung, Offenlegung und Dokumentation besonderes Gewicht.

„Umsatzsteuerwissen ist im Steuerstrafverfahren kein dekoratives Spezialwissen. Es entscheidet darüber, ob überhaupt eine Steuerpflicht bestand, wer sie erfüllen musste und was der Beschuldigte über diese Pflicht wusste.“

¹ § 370 Abs. 1 und 4 AO; zum Vorsatzerfordernis BGH, Urt. v. 08.09.2011 – 1 StR 38/11, BGHR StGB § 16 Abs. 1 Umstand 5.

² BGH, Urt. v. 08.09.2011 – 1 StR 38/11, Rn. 21 ff.; BGH, Beschl. v. 10.07.2019 – 1 StR 265/18, Rn. 30 ff.

II. Der BGH-Freispruch 1 StR 475/21

1. Der Sachverhalt: getrennte Leistungs- und Zahlungsströme

Der BGH hatte über die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Betreibern eines Saunaclubs zu entscheiden. Die Kunden zahlten ein Eintrittsgeld für die Nutzung der Räume und Einrichtungen. Die sexuellen Dienstleistungen wurden demgegenüber unmittelbar zwischen den Frauen und den Kunden vereinbart. Die Frauen bestimmten grundsätzlich Inhalt und Preis, erhielten das Entgelt unmittelbar und zahlten den Betreibern eine feste Tagespauschale. Auf der Internetseite und im Betrieb wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Frauen selbständig tätig seien und Art, Umfang und Vergütung ausschließlich mit ihnen auszuhandeln seien.³

Diese Trennung war keine bloße Papierlage. Sie entsprach der tatsächlichen Durchführung. Der Betreiber erhielt keinen prozentualen Anteil am Prostitutionsentgelt; die Frauen trugen das konkrete Risiko, ob und zu welchem Preis sie Umsätze erzielten. Ein Wettbewerbsverbot bestand nicht. Damit bestanden nebeneinander eigenständige Unternehmerleistungen: der Betreiber erbrachte Zugangs-, Raum- und Infrastrukturleistungen, die Frauen erbrachten die höchstpersönliche sexuelle Dienstleistung.

2. Die Rechtsfolge: keine Betreibersteuerschuld, keine Steuerhinterziehung

Der BGH stellte auf die allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundsätze ab. Leistender ist regelmäßig, wer im eigenen Namen auftritt und aus dem Rechtsverhältnis berechtigt und verpflichtet wird. Persönliche Ausführung ist nicht zwingend; ein Unternehmer kann sich Erfüllungsgehilfen oder Subunternehmer bedienen. Im konkreten Fall fehlte aber gerade eine Leistungskette von den Frauen über den Betreiber zum Kunden. Die Frauen leisteten unmittelbar an die Kunden.⁴

Weil die Prostitutionsumsätze den Betreibern nicht zuzurechnen waren, bestand für sie insoweit keine Pflicht zur Erklärung und Abführung von Umsatzsteuer. Das Landgericht hatte sie gleichwohl verurteilt. Der BGH hob die Verurteilungen auf und sprach selbst frei, weil weitere tragfähige Feststellungen nicht zu erwarten waren.⁵ Das ist der für die Verteidigung zentrale Punkt:

³ BGH, Beschl. v. 05.05.2022 – 1 StR 475/21, Rn. 16–21: ausdrückliche Hinweise auf die Selbständigkeit, unmittelbare Preisverhandlung und Zahlung an die Frauen, feste Tagespauschale an die Betreiber und fehlende Umsatzbeteiligung.

⁴ BGH, Beschl. v. 05.05.2022 – 1 StR 475/21, UR 2022, 794, insbesondere Rn. 12–21 und 24.

⁵ BGH, Beschl. v. 05.05.2022 – 1 StR 475/21, Rn. 22–24. Der BGH sprach die Angeklagten selbst frei, weil weitere tragfähige Feststellungen nicht zu erwarten waren.

Der Freispruch beruhte nicht auf Milde oder auf einem Sonderstatus der Branche, sondern auf der präzisen Bestimmung des Leistenden.

3. Was der Freispruch nicht bedeutet

Die Entscheidung enthält keinen Rechtssatz, wonach selbständig auftretende Frauen ausnahmslos die alleinigen Steuerschuldnerinnen sind. Auch ein Bordellbetreiber kann Leistender sein: etwa bei eigener vertraglicher Verpflichtung gegenüber dem Kunden, bei einem Beschäftigungsverhältnis, bei einer echten Subunternehmerkette oder bei einer Dienstleistungskommission. Die BGH-Entscheidung ist daher keine Schablone, sondern ein methodisches Lehrstück: Erst die Feststellung der Leistungsbeziehung erlaubt die strafrechtliche Bewertung.

III. Das Gegenbild: BGH 1 StR 361/22

Nur zehn Monate später bestätigte der BGH in einem anderen Verfahren den Schuldspruch wegen Umsatzsteuerhinterziehung. Dort war die Betreiberin in die Gewinnung und Organisation der Frauen eingebunden, trat nach außen für den Betrieb auf, bestimmte wesentliche Abläufe und Preise, vereinnahmte die Kundenzahlungen und zahlte den Frauen einen Anteil als Vergütung. Die Frauen waren nach den Feststellungen in die betriebliche Struktur eingegliedert.⁶

Der Gegensatz zu 1 StR 475/21 ist scharf. Dort floss das Sexualleistungsentgelt von Kunde zu Frau und die feste Raumpauschale von Frau zu Betreiber. Hier floss das Kundengeld in die betriebliche Sphäre und die Vergütung anschließend von der Betreiberin an die Frauen. Das sind nicht nur unterschiedliche Indizien, sondern unterschiedliche Leistungsketten. Wer die Zahlungsrichtung ignoriert, verliert den umsatzsteuerrechtlichen Kern.

Der Beschluss ist zugleich für die Strafzumessung bedeutsam. Der BGH beanstandete Defizite bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und bei der Behandlung möglicher Vorsteuer. Das Tatgericht muss die steuerlich relevanten Parameter so feststellen, dass der Verkürzungsumfang revisionsgerichtlich überprüfbar ist.⁷ Auch nach geklärter Zurechnung bleibt die Berechnung des Steuerschadens ein eigenständiges Verteidigungsfeld.

⁶ BGH, Beschl. v. 22.03.2023 – 1 StR 361/22, Rn. 10 ff.: zentrale Organisation, Preisvorgaben, Zahlungen durch die Betreiberin und Vergütung der Frauen; der Schuldspruch blieb bestehen, während der Strafausspruch teilweise aufgehoben wurde.

⁷ BGH, Beschl. v. 22.03.2023 – 1 StR 361/22, Rn. 18–24, zu Vorsteuer, Kompensationsverbot und den notwendigen Feststellungen zu den Besteuerungsgrundlagen.

IV. Die unionsrechtliche Ausgangsfrage: Wer führt die sexuelle Dienstleistung aus?

Steuerschuld folgt der ausgeführten Leistung

Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL unterwirft Dienstleistungen der Mehrwertsteuer, wenn sie ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL definiert den Steuerpflichtigen über die selbständige Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Art. 193 MwStSystRL bestimmt sodann den Regelfall der Steuerschuld: Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der die steuerpflichtige Dienstleistung erbringt. Das nationale Recht bildet dieselbe Struktur in §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 2 Abs. 1 und 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ab.⁸

Daraus folgt eine methodische Reihenfolge, die in beiden BFH-Beschlüssen nicht konsequent eingehalten wird. Zuerst ist die konkrete Leistung zu definieren. Sodann ist zu bestimmen, zwischen welchen Personen ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen Leistung und Gegenleistung ausgetauscht werden. Erst danach lässt sich feststellen, wer diese Leistung im eigenen Namen erbringt und deshalb die Steuer schuldet. Die bloße Feststellung, dass der Betreiber bereits wegen Eintrittsgeldern, Zimmervermietung oder Gastronomie Unternehmer ist, beantwortet nicht, ob er zusätzlich die sexuelle Dienstleistung erbringt.⁹

Die vom BFH verwendete Vokabel der „Zurechnung“ (ohne gesetzliche Verortung) darf deshalb nicht als eigenständiger, gesetzlich nicht normierter Steuerschuldtatbestand verstanden werden. „Zurechnung“ bezeichnet lediglich das Ergebnis der Prüfung, wer den Umsatz ausgeführt hat. Sie kann die fehlende Feststellung eines Rechtsverhältnisses, einer Gegenleistung oder einer Leistungskette nicht ersetzen. Richtig ist zwar der Hinweis des BFH, dass die Betreiberin in XI B 33/24 unstreitig Unternehmerin war. Streitig blieb aber gerade, ob die sexuelle Dienstleistung zu den von ihr ausgeführten Umsätzen gehörte.¹⁰

⁸ Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 9 Abs. 1 und Art. 193 MwStSystRL; §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 2 Abs. 1 und 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

⁹ Zum Erfordernis eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Dienstleistung und tatsächlich empfangener Gegenleistung sowie eines Rechtsverhältnisses mit gegenseitigem Leistungsaustausch vgl. EuGH, Urt. v. 21.12.2023 – C-288/22, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA, EU:C:2023:1024, Rn. 33 bis 36; ständige Rechtsprechung.

¹⁰ XI B 33/24, Rz. 18. Zur Steuerschuld des leistenden Unternehmers § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG und Art. 193 MwStSystRL.

Vier rechtlich unterschiedliche Leistungsmodelle

Für die beiden Streitkonstellationen sind vier Modelle auseinanderzuhalten. Ihre Vermengung ist eine Hauptursache der Unschärfe der BFH-Begründungen.

a. Direktleistungsmodell: Die selbständig tätige Frau schließt mit dem Kunden den Vertrag über die sexuelle Dienstleistung, bestimmt Inhalt und Preis, kann den Kunden ablehnen und erhält das Entgelt. Sie ist Leistende und – vorbehaltlich einer Kleinunternehmerregelung oder sonstigen Sonderregel – Steuerschuldnerin. Der Betreiber erbringt daneben eigenständige Leistungen an den Kunden oder an die Frau.

b. Arbeitnehmermodell: Die Frau ist aufgrund eines Unterordnungs- und Weisungsverhältnisses nicht selbständig im Sinne von Art. 10 MwStSystRL. Dann wird ihre Tätigkeit dem Unternehmen des Arbeitgebers zugerechnet. Dieses Modell setzt belastbare Feststellungen zu Arbeitsbedingungen, Vergütung und Verantwortung des Arbeitgebers voraus.¹¹

c. Subunternehmermodell: Die selbständig tätige Frau erbringt eine Dienstleistung an den Betreiber, und der Betreiber schuldet dem Kunden eine eigene Dienstleistung. Dann bestehen zwei reale Leistungsaustausche. Erforderlich sind insbesondere eine Verpflichtung der Frau gegenüber dem Betreiber, eine Vergütung des Betreibers an die Frau und ein eigenes Leistungsversprechen des Betreibers gegenüber dem Kunden.

d. Kommissions- oder Vermittlungsmodell: Der Betreiber handelt im eigenen Namen, aber für Rechnung der Frau. Dann fingiert Art. 28 MwStSystRL zwei gleichartige Dienstleistungen. Auch dieses Modell setzt jedoch gerade das Handeln für Rechnung eines anderen voraus. Eine räumliche, organisatorische oder werbliche Mitwirkung allein erfüllt die Tatbestandsvoraussetzung nicht.¹²

In beiden BFH-Beschlüssen wird nicht trennscharf festgestellt, welches dieser Modelle verwirklicht sein soll. XI B 33/24 spricht wechselnd von Arbeitnehmerinnen, Subunternehmerinnen, einem Handeln im eigenen Namen, einer möglichen Leistung der Frauen an den Betreiber und der Fiktion nach Art. 28 MwStSystRL. Diese Modelle schließen sich in ihren

¹¹ Art. 10 MwStSystRL schließt Arbeitnehmer und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich Arbeitsbedingungen, Vergütung und Verantwortlichkeit ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

¹² Art. 28 MwStSystRL; § 3 Abs. 11 UStG. EuGH, Urt. v. 28.02.2023 – C-695/20, Fenix International, EU:C:2023:127, Rn. 54 f., 72, 84 und 88 f.

Voraussetzungen teilweise aus. Sie können nicht als austauschbare Begründungsalternativen verwendet werden, um die Entscheidungserheblichkeit unionsrechtlicher Fragen zu verneinen.¹³

Selbständigkeit der Frauen ist keine irrelevante Vorfrage

Für die Mehrwertsteuer ist entscheidend, ob die Tätigkeit selbständig ausgeübt wird. Maßgebliche Kriterien sind das Handeln im eigenen Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung sowie die Übernahme des wirtschaftlichen Risikos. Zusätzlich sind die freie Regelung der Arbeitsmodalitäten und die eigene Vereinnahmung des Entgelts bedeutsam. Entscheidet eine Frau selbst darüber, ob sie eine sexuelle Handlung überhaupt erbringt, mit welchem Kunden, zu welchem Zeitpunkt, mit welchem Inhalt und zu welchem Preis, spricht dies in besonderer Weise für eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit.¹⁴

Die höchstpersönliche Natur der sexuellen Dienstleistung verstärkt diesen Befund. Der Betreiber kann die konkrete körperliche Handlung nicht selbst ausführen und sie auch nicht ohne Mitwirkung und fortdauernde Zustimmung der Frau erzwingen. Daraus folgt nicht zwingend, dass ein Betreiber niemals Vertragspartner des Kunden sein kann. Es folgt aber, dass eine Betreiberleistung nicht aus der bloßen Organisation des Ortes abgeleitet werden darf. Es bedarf einer nachweisbaren Vertrags- und Vergütungsstruktur, in der der Betreiber die sexuelle Leistung tatsächlich als eigene schuldet und die Frau ihm gegenüber als Arbeitnehmerin oder Subunternehmerin tätig wird.

XI B 33/24 erklärt demgegenüber die Frage, ob die Frauen Arbeitnehmerinnen oder Subunternehmerinnen sind, für nicht entscheidungserheblich. Diese Aussage überzeugt nicht. Der Status entscheidet zwar nicht allein darüber, wer gegenüber dem Kunden im eigenen Namen auftritt. Er ist aber für die Frage, ob die Frau selbst Steuerpflichtige ist, ob sie an den Betreiber oder an den Kunden leistet und ob der Betreiber überhaupt eine vorgelagerte Leistung empfängt, unmittelbar relevant. Die Ausblendung dieser Vorfrage nimmt dem Leistungsaustausch seine rechtliche Struktur.¹⁵

¹³ XI B 33/24, Rz. 16 bis 21. Der Beschluss bezeichnet den Status als Arbeitnehmerin oder Subunternehmerin zunächst als unerheblich, stützt die Verneinung einer Doppelbelastung sodann aber gerade auf diese alternativen Statusannahmen.

¹⁴ EuGH, Urt. v. 16.09.2020 – C-312/19, Valstybinė mokesčių inspekcija, EU\:\C:2020:711, Rn. 39 bis 41; EuGH, Urt. v. 21.12.2023 – C-288/22, EU\:\C:2023:1024, Rn. 52, 55 und 57; Art. 9 und 10 MwStSystRL.

¹⁵ XI B 33/24, Rz. 16 und 19. Art. 9 und 10 MwStSystRL unterscheiden gerade zwischen selbständigem Steuerpflichtigen und in einem Unterordnungsverhältnis tätiger Person.

Vertragsbeziehungen und wirtschaftliche Realität

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die vertraglichen Vereinbarungen grundsätzlich ein maßgeblicher Anknüpfungspunkt, weil sie die wirtschaftliche und geschäftliche Realität regelmäßig widerspiegeln. Sie dürfen nicht schematisch ignoriert werden. Eine Abweichung kommt in Betracht, wenn die vertragliche Gestaltung die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse nicht vollständig wiedergibt, künstlich ist oder sich als bloße Fassade erweist. Dann muss das nationale Gericht jedoch den gesamten Sachverhalt untersuchen und konkret feststellen, worin die Abweichung besteht.¹⁶

Der Begriff der „wirtschaftlichen Realität“ ist deshalb kein Freibrief für eine ergebnisorientierte Umqualifizierung oder für ein eigenes richterliches Verständnis, abweichend von der tatsächlich gelebten wirtschaftlichen Beziehung. Er verlangt mehr, nicht weniger Tatsachenprüfung. Werden die sexuellen Leistungen tatsächlich zwischen Frau und Kunde verhandelt, wird das Entgelt unmittelbar an die Frau gezahlt, kann sie den Kunden ablehnen und zahlt sie ihrerseits eine feste Zimmermiete an den Betreiber, bildet diese gelebte Praxis die konkrete wirtschaftliche Realität. Eine abstrakte Werbewirkung kann diese tatsächlichen Zahlungs- und Entscheidungsstrukturen nur verdrängen, wenn der Betreiber nachweisbar ein eigenes, darüber hinausgehendes Leistungsversprechen übernommen hat.

In beiden Beschlüssen wird die Formel umgekehrt verwendet. Die Vertragslage und die tatsächlichen Zahlungsbeziehungen erscheinen als bloße Indizien, während Werbung, Beschwerdemanagement und „Gesamtarrangement“ zum entscheidenden Ausdruck der Realität erhoben werden. Damit wird nicht die Wirklichkeit gegen eine künstliche Vertragsfassade durchgesetzt; vielmehr wird eine aus Werbung abgeleitete (behauptete) Kundenvorstellung gegen die greifbaren Strukturen des Leistungsaustauschs ausgespielt. Diese behauptete Kundenmeinung ist in den veröffentlichten Gründen nicht objektiv festgestellt. Aus den veröffentlichten Gründen ergibt sich jedenfalls nicht, dass ein durchschnittlicher Kunde trotz unmittelbarer Preisverhandlung und Zahlung an die Frau den Betreiber als Schuldner der sexuellen Dienstleistung ansah.

¹⁶ EuGH, Urt. v. 20.06.2013 – C-653/11, Newey, EU:C:2013:409, Rn. 42 bis 45, 49 und 52; EuGH, Fenix International, EU:C:2023:127, Rn. 72 und 84.

V. Kritische Würdigung des BFH-Beschlusses XI B 33/24

Der vom BFH wiedergegebene Sachverhalt

XI B 33/24 betrifft ein sogenanntes Laufhaus. Die Betreiberin überließ den Frauen möblierte Zimmer tageweise gegen Entgelt. Hinzu kamen Zimmerreinigung, Hausmeisterservice und Sicherheit. Weitere Einrichtungen – unter anderem Bistro, Shop, Geldautomat, Kartenterminals und verschiedene Dienstleistungsangebote – standen im Objekt zur Verfügung. Die Internetseite bezeichnete die Gesellschaft als Betreiberin des Nightclubs und Hotels, nannte einen Eintrittspreis einschließlich alkoholfreier Getränke, wies auf die Zahl der Frauen und Themenzimmer hin und stellte einzelne Frauen mit Arbeitszeiten, Portfolio und Zimmernummer vor.¹⁷

Für die hier interessierende Leistungsbeziehung ist besonders bedeutsam, dass die Internetseite ausdrücklich erklärte, die Preise seien grundsätzlich mit den Frauen zu verhandeln. Zugleich wurde ein Preis genannt, ab dem sexuelle Dienstleistungen angeboten wurden. Ferner enthielt die Internetseite eine pauschal formulierte Aussage, der Kunde erhalte sein Geld zurück, wenn er mit „einer der Leistungen im Haus“ unzufrieden sei. Die Betreiberin war an den Prostitutionsentgelten nach den späteren Ausführungen des BFH nicht prozentual beteiligt.¹⁸

Das Finanzgericht rechnete die sexuellen Dienstleistungen gleichwohl der Betreiberin zu. Maßgebend seien Internetauftritt, Leistungsversprechen und ein organisatorisches Gesamtarrangement gewesen. Einen Vorsteuerabzug aus angeblichen Eingangsleistungen der Frauen versagte es, weil keine Rechnungen vorlagen und unklar war, ob die Frauen überhaupt zum offenen Umsatzsteuerausweis berechtigt oder Kleinunternehmerinnen waren.¹⁹

Der abstrakte Rechtssatz ist richtig – die Subsumtion fehlt

Der BFH stellt zunächst zutreffend fest, dass sich aus den (festzustellenden realen) zivilrechtlichen Vereinbarungen regelmäßig ergibt, wer Leistender ist, und dass die Leistung demjenigen zuzurechnen ist, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt. Er erkennt ebenso an, dass eine selbständige Frau, die nach außen als Leistende auftritt, selbst Dienstleistungen erbringt; ihr Leistungsempfänger kann je nach Fallgestaltung der Betreiber oder der Kunde sein.²⁰

¹⁷ XI B 33/24, Rz. 2 bis 5.

¹⁸ XI B 33/24, Rz. 5 und 33 f.

¹⁹ XI B 33/24, Rz. 14 bis 19.

²⁰ XI B 33/24, Rz. 10 bis 14.

Gerade nach diesem Ausgangspunkt hätte der Beschluss die konkrete Leistungsbeziehung bestimmen müssen. Er hätte beantworten müssen, wer dem Kunden den Geschlechtsverkehr rechtlich verspricht, wer über Annahme oder Ablehnung entscheidet, wer Art und Umfang der Handlung festlegt, wer den Preis bestimmt, an wen das Entgelt fließt und auf welcher Grundlage die Frau, gegebenenfalls vom Betreiber, vergütet wird. Keine dieser Fragen wird subsumiert. Der Beschluss springt vom allgemeinen Rechtssatz unmittelbar zur Würdigung von Werbung und Mängelversprechen.

Die Wendung „im eigenen Namen auftreten“ wird dadurch inhaltlich vollständig entleert. Das Auftreten im eigenen Namen ist nicht gleichbedeutend mit einem allgemeinen Außenauftritt als Betreiber eines Hauses. Ein Unternehmer kann im eigenen Namen den Zugang zu einer Anlage, ein Zimmer, Getränke, Sicherheit, Werbung und Vermittlung anbieten und dennoch nicht Vertragspartner einer selbständig von einem Dritten erbrachten persönlichen Dienstleistung sein. So ist etwa der Betreiber eines Golfplatzes nicht allein deshalb Veranstalter jedes dort ausgetragenen kostenpflichtigen Turniers. Erforderlich ist ein Auftreten im eigenen Namen gerade hinsichtlich der konkret besteuerten sexuellen Leistung.

Der Leitsatz, wonach eine Person als Erbringerin aller Leistungen einschließlich der sexuellen Dienstleistung angesehen werden könne, wenn sie entsprechend werbe und für Mängel einstehen wolle, formuliert deshalb kein vollständiges Zurechnungskriterium. Werbung und Einstandswille können Indizien sein. Ohne Feststellung des zugrunde liegenden Vertrags, der Gegenleistung und des tatsächlichen Risikos bleiben sie mehrdeutig. Der Leitsatz ersetzt die notwendige Subsumtion durch eine Möglichkeitserklärung.²¹

Das entscheidende Rechtsverhältnis und der unmittelbare Entgeltzusammenhang bleiben unbestimmt

Eine Dienstleistung wird nur dann „gegen Entgelt“ erbracht, wenn zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, und die empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert gerade dieser Dienstleistung bildet. Für die Behauptung, die Betreiberin habe die sexuelle Dienstleistung an den

²¹ XI B 33/24, Leitsatz 2 und Rz. 33 bis 37.

Kunden erbracht, musste daher ein Entgelt identifiziert werden, das der Kunde der Betreiberin als Gegenwert für den Geschlechtsverkehr zahlte.²²

Der veröffentlichte Sachverhalt weist ein solches Entgelt nicht aus. Der Eintrittspreis vergütete jedenfalls den Zugang zum Haus und umfasste alkoholfreie Getränke. Die Preise der sexuellen Dienstleistungen waren mit den Frauen zu verhandeln. Die Frauen zahlten ihrerseits dem Betreiber ein tägliches Zimmerentgelt. Damit zeigt der Sachverhalt zwei klare Zahlungsströme: vom Kunden an den Betreiber für Eintritt und Infrastruktur sowie von der Frau an den Betreiber für die Zimmer- und Serviceleistungen. Der für den Geschlechtsverkehr gezahlte Betrag wird demgegenüber nicht als Zahlung an den Betreiber festgestellt.²³

Ohne einen vom Betreiber vereinnahmten oder ihm geschuldeten Sexualleistungspreis fehlt der unmittelbare Zusammenhang zwischen der behaupteten Betreiberleistung und einer Gegenleistung. Eine pauschale Kalkulation des Gesamtbetriebs kann diesen Zusammenhang nicht herstellen. Das Mehrwertsteuerrecht besteuert konkrete Umsätze, nicht die abstrakte wirtschaftliche Attraktivität eines Geschäftsmodells. Die Tatsache, dass die Anwesenheit der Frauen den Eintrittspreis wirtschaftlich fördert, macht den Eintrittspreis noch nicht zum Entgelt für jede einzelne sexuelle Handlung.

Auch eine gemischte Gesamtleistung wird nicht tragfähig festgestellt. Die sexuelle Handlung ist aus Sicht des Kunden ein eigenständig ausgewählter, gesondert verhandelter und gesondert vergüteter Leistungsgegenstand. Sie wird von einer von ihm bestimmten Frau erbracht, kann abgelehnt oder inhaltlich verändert werden und ist nicht bereits mit dem Eintrittspreis abgegolten. Unter diesen Umständen bedürfte die Annahme, der Betreiber liefere ein untrennbares Gesamtpaket einschließlich Geschlechtsverkehr, einer besonders eingehenden Begründung. Der Begriff „Gesamtarrangement“ ersetzt diese Begründung nicht.

Die Geld-zurück-Aussage trägt die Zurechnung nicht

Der BFH misst der Aussage, bei Unzufriedenheit mit „einer der Leistungen im Haus“ werde Geld zurückerstattet, entscheidendes Gewicht bei. Er versteht sie als Übernahme des wirtschaftlichen Risikos für eine Schlechterfüllung der sexuellen Dienstleistungen und als starkes

²² EuGH, C-288/22, EU:C:2023:1024, Rn. 33 bis 36; Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL.

²³ XI B 33/24, Rz. 3 bis 5 und 33.

Indiz dafür, dass die Betreiberin selbst Leistende sei. Ein Durchschnittsverbraucher könne die Aussage nicht anders verstehen.²⁴

Diese Schlussfolgerung beruht auf mehreren nicht aufgeklärten Zwischenschritten. Erstens bleibt offen, welches „Geld“ zurückgezahlt werden sollte: der Eintrittspreis, ein Getränkepreis, ein Zimmerentgelt, ein vom Betreiber vermittelter Kartenumsatz oder das unmittelbar an die Frau gezahlte Sexualeistungsentgelt. Zweitens wird nicht festgestellt, ob und in welchen Fällen eine solche Erstattung tatsächlich erfolgt ist. Drittens fehlt die Feststellung, ob die Betreiberin rechtlich verpflichtet war oder lediglich aus Kulanz auf ihre eigenen Einnahmen verzichtete. Viertens bleibt unklar, welche „Mängel“ einer höchstpersönlichen, individuell auszuhandelnden sexuellen Leistung überhaupt nach einem objektiven Betreibermaßstab beurteilt werden sollten. Die zivilrechtliche Durchsetzbarkeit von Einwendungen gegen das Entgelt für sexuelle Dienstleistungen ist zudem durch § 2 ProstG besonders begrenzt.

Selbst wenn der Betreiber bei Beschwerden den Eintrittspreis erstattet, übernimmt er damit nur das Risiko der Zufriedenheit mit seinem eigenen Veranstaltungs- und Zugangsangebot. Ein Hotel, eine Plattform oder ein Veranstalter kann aus Kulanz eigene Entgelte erstatten, obwohl die beanstandete Fremdleistung von einem selbständigen Dritten stammt. Die Erstattung beweist erst dann eine eigene Fremdleistung, wenn sie gerade auf einer Verpflichtung beruht, den Preis dieser Fremdleistung wegen eigener Schlechterfüllung zurückzugewähren. Diese Differenzierung fehlt.

Der Satz, ein Dritter, der an der Leistung nicht beteiligt sei, werde üblicherweise nicht für deren Mängel einstehen, ist deshalb eine Plausibilitätsformel, keine Subsumtion. Moderne Geschäftsmodelle sind von Qualitätszusagen, Plattformgarantien, Käuferschutz, Kulanz und Beschwerdemanagement geprägt, ohne dass der Intermediär stets zum zivil- oder umsatzsteuerrechtlichen Erbringer jeder vermittelten Leistung wird. Entscheidend sind die tatsächlichen Rechte, Pflichten und Zahlungsströme – nicht die bloße Existenz einer kundenfreundlichen Aussage.

Das „organisatorische Gesamtarrangement“ bezeichnet eine Ermöglichungsleistung

Das Finanzgericht und der BFH stellen außerdem darauf ab, dass die Betreiberin ein organisatorisches Gesamtarrangement geschaffen habe, das den Bezug sexueller Dienstleistungen

²⁴ XI B 33/24, Rz. 33 f. und 36 f.

ermögliche und die Anwesenheit mehrerer Frauen sicherstelle. Gerade die Formulierung „ermöglichte“ zeigt jedoch den rechtlichen Unterschied. Wer eine Leistung (für einen anderen) ermöglicht, ist gerade nicht deren Erbringer. Der Betreiber stellt Ort, Zugang, Sicherheit, Reinigung, Werbung und Auswahlmöglichkeiten bereit. Das ist eine eigenständige, wirtschaftlich erhebliche Leistung – aber nicht notwendig der Geschlechtsverkehr selbst.²⁵

Die Konstruktion ähnelt strukturell einem Marktplatz oder einer Plattform: Der Betreiber organisiert Nachfrage und Angebot, schafft Vertrauen, kontrolliert Rahmenbedingungen und erzielt daraus eigene Einnahmen. Ob er zusätzlich die vermittelte Hauptleistung im eigenen Namen erbringt, richtet sich nach den Vertragsbeziehungen und – bei Art. 28 MwStSystRL – danach, ob er für Rechnung des eigentlichen Leistungserbringers handelt. Das bloße Vorhalten einer Infrastruktur ist keine Ersatzvoraussetzung für diese Merkmale.

Die Beschlüsse lassen nicht erkennen, dass die Betreiberin die Frauen zur Erbringung bestimmter sexueller Handlungen gegenüber bestimmten Kunden anweisen konnte, dass sie die Frauen für einzelne Handlungen vergütete oder dass sie das Sexualeistungsentgelt vereinnahmte. Ohne diese Feststellungen beschreibt das „Gesamtarrangement“ lediglich den wirtschaftlichen Rahmen, in dem die Frauen ihre eigenen Leistungen anbieten konnten.

„Wirtschaftliche Realität“ wird als Ergebnisformel verwendet

Der BFH beruft sich auf die wirtschaftliche und geschäftliche Realität und erklärt, die Würdigung des Finanzgerichts widerspreche ihr nicht. Diese Formulierung verkehrt die unionsrechtliche Funktion des Kriteriums. Newey und Fenix verlangen eine Prüfung, ob die vertragliche Gestaltung die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend abbildet. Sie gestatten nicht, die vertragliche und tatsächliche Direktbeziehung zwischen Frau und Kunde allein deshalb zu verdrängen, weil die Betreiberwerbung einen umfassenden Eindruck erzeugt.

Eine belastbare Realitätsprüfung hätte die tatsächliche Durchführung untersucht: Wer sprach mit dem Kunden über die Handlung? Wer entschied über Ablehnung und Inhalt? Wer nahm das Entgelt entgegen? Wurde der Preis in der Buchhaltung der Betreiberin erfasst? Erhielten die Frauen Lohn oder ein Subunternehmerhonorar? Welche Rechnungen wurden zwischen Frau und Betreiber gestellt? Wer trug das Risiko, wenn der Kunde nicht zahlte? Wurde das angebliche Erstattungsversprechen jemals umgesetzt? Der Beschluss beantwortet diese Fragen nicht.

²⁵ XI B 33/24, Rz. 14 f. und 33.

Stattdessen wird aus dem Internetauftritt auf ein wirtschaftliches Risiko geschlossen und aus diesem Risiko wiederum auf eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit. Das ist ein Zirkelschluss. Das Risiko ist nicht unabhängig festgestellt, sondern wird allein aus der bereits auslegungsbedürftigen Werbeaussage gewonnen. Eine solche doppelte Verwendung desselben unklaren Indizes kann die entgegenstehenden, greifbaren Umstände – keine Erlösbeteiligung, Preisverhandlung mit den Frauen und Zimmermiete – nicht ohne weitere Begründung überwiegen.

Die Einordnung der Frauen als Arbeitnehmerinnen oder Subunternehmerinnen ist entscheidungserheblich

Der BFH weist die Vorlagefrage zum Arbeitnehmerbegriff des Art. 10 MwStSystRL mit der Begründung zurück, es komme nicht darauf an, ob die Frauen Arbeitnehmerinnen oder Subunternehmerinnen seien. Zugleich erklärt er später, eine Doppelbesteuerung scheide aus, weil die Frauen möglicherweise Arbeitnehmerinnen oder Kleinunternehmerinnen seien oder der Betreiber Vorsteuer aus ihren Subunternehmerleistungen abziehen könne. Damit wird der zuvor für irrelevant erklärte Status zur tragenden Hilferwägung der Neutralitätsprüfung.²⁶

Die Alternativen haben völlig unterschiedliche Rechtsfolgen. Eine Arbeitnehmerin ist mangels Selbständigkeit keine Steuerpflichtige für diese Tätigkeit. Eine selbständige Subunternehmerin erbringt dagegen einen eigenen steuerpflichtigen Umsatz an den Betreiber. Eine selbständige Direktleisterin erbringt den Umsatz an den Kunden. Die Entscheidung zwischen diesen Modellen bestimmt, wer die Steuer schuldet, wer eine Rechnung ausstellen kann, ob ein Vorsteuerabzug denkbar ist und welche Bemessungsgrundlage gilt. Sie ist daher nicht nebensächlich, sondern zentral.

Der veröffentlichte Sachverhalt enthält zudem keine positiven Feststellungen für ein Subunternehmerverhältnis. Er zeigt vielmehr, dass die Frauen dem Betreiber für die Zimmerüberlassung zahlten. Ein Subunternehmermodell würde regelmäßig eine gegenläufige Vergütung voraussetzen: Der Betreiber müsste die Frau für die gegenüber ihm geschuldete Leistung bezahlen. Die bloße Bezeichnung als „Subunternehmerin“ schafft diese Vergütungsbeziehung nicht.

²⁶ XI B 33/24, Rz. 16 sowie Rz. 19 bis 21.

Der behauptete Schutz vor Doppelbesteuerung ist widersprüchlich

Der BFH verneint eine Doppelbesteuerung mit der Erwägung, die Betreiberin könne unter weiteren Voraussetzungen Vorsteuer aus den Leistungen der Frauen abziehen. Im selben Beschluss wird jedoch als bindender Verfahrensstoff wiedergegeben, dass der Vorsteuerabzug gerade versagt wurde, weil keine Rechnungen vorlagen und unklar war, ob die Frauen zum Steuerausweis berechtigt waren. Die theoretische Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs wird damit an die Stelle des tatsächlich nicht bestehenden Abzugs gesetzt.²⁷

Diese Erwägung überzeugt auch systematisch nicht. Der Vorsteuerabzug neutralisiert Steuerbelastungen innerhalb einer rechtmäßig bestimmten Leistungskette. Er kann nicht die Besteuerung der falschen Person legitimieren. Wenn die Frauen unmittelbar an die Kunden leisten, ist die Betreiberin nicht deshalb als Erbringerin derselben sexuellen Leistung zu behandeln, weil sie bei einem anderen, nicht festgestellten Modell möglicherweise Vorsteuer abziehen könnte.

Hinzu kommt, dass ein Vorsteuerabzug einen Eingangsumsatz an die Betreiberin voraussetzt. Gerade dieser ist nicht festgestellt. Wenn die Frauen ihre Entgelte von den Kunden erhalten und dem Betreiber Zimmermiete zahlen, fehlt eine vom Betreiber an die Frauen gezahlte Gegenleistung. Ohne Eingangsleistung gibt es keinen Vorsteuerabzug; ohne Rechnung kann er jedenfalls nicht ausgeübt werden. Die Neutralitätsformel verdeckt somit die ungeklärte Leistungskette.

Auch der Hinweis auf mögliche Kleinunternehmerinnen oder Arbeitnehmerinnen ist spekulativ. Ob die Frauen die Kleinunternehmergrenzen einhalten oder abhängig beschäftigt sind, ist eine Tatsachen- und Rechtsfrage. Hypothetische Statusvarianten können die konkrete Gefahr einer Mehrfacherfassung nicht beseitigen. Eine gerichtliche Subsumtion muss den tatsächlich festgestellten Sachverhalt zugrunde legen, nicht eine Sammlung möglicher Entlastungsszenarien.

Art. 28 MwStSystRL wird erwähnt, aber nicht angewandt

Der BFH verweist auf Art. 28 MwStSystRL und § 3 Abs. 11 UStG, um zu zeigen, dass zwei gleichartige Dienstleistungen nacheinander fingiert werden können. Das ist abstrakt richtig. Für den Streitfall folgt daraus jedoch nichts, solange nicht festgestellt wird, dass die Betreiberin im eigenen Namen, aber für Rechnung der Frauen handelte.²⁸

²⁷ XI B 33/24, Rz. 19 einerseits und Rz. 20 andererseits.

²⁸ XI B 33/24, Rz. 20; Art. 28 MwStSystRL; § 3 Abs. 11 UStG.

Das Tatbestandsmerkmal „für Rechnung“ verlangt eine rechtliche und wirtschaftliche Zuordnung zum Geschäft eines anderen. Es muss eine Vermittlungs- oder Kommissionsbeziehung bestehen, in der der Mittler zwar nach außen im eigenen Namen auftritt, intern aber für den Leistungserbringer tätig wird. Die Rechtsprechung des EuGH knüpft an die konkreten Befugnisse des Intermediärs und an die tatsächliche wirtschaftliche Kette an. Sie erlaubt nicht, jeden organisatorisch beteiligten Plattform- oder Hausbetreiber kraft Fiktion zum Erbringer der Drittleistung zu machen.²⁹

In XI B 33/24 fehlt jede Feststellung, dass die Frauen die Betreiberin beauftragt hätten, ihre sexuellen Dienstleistungen für ihre Rechnung im eigenen Namen zu vertreiben. Die tägliche Zimmermiete weist eher auf ein umgekehrtes Verhältnis hin: Die Frauen erwerben Infrastrukturleistungen vom Betreiber, um eigene Umsätze auszuführen. Art. 28 kann nicht nachträglich als theoretische Erklärung für eine Leistungskette dienen, deren Tatbestand nicht festgestellt ist.

Prozessuale Neutralisierung materiell-rechtlicher Einwände

Die Begründungstechnik des Beschlusses ist durch eine wiederkehrende Verschiebung gekennzeichnet. Die Beschwerde wendet sich gegen die materielle Zurechnung; der BFH ordnet dies als im Nichtzulassungsverfahren unbeachtliche Kritik an der Richtigkeit des Urteils ein. Die Beschwerde formuliert unionsrechtliche Fragen; der BFH erklärt sie für nicht entscheidungserheblich. Sie beruft sich auf abweichende höchstrichterliche Wertungen; der BFH erklärt die Unterschiede zur Tatsachenwürdigung. Auf diese Weise wird die zentrale Rechtsfrage – welche unionsrechtlichen Mindestvoraussetzungen die Zurechnung einer fremd ausgeführten sexuellen Dienstleistung an den Betreiber hat – nicht in einem Revisionsverfahren geklärt.³⁰

Diese Behandlung ist besonders problematisch, weil die Tatsachenbindung des § 118 Abs. 2 FGO nur festgestellte Tatsachen betrifft. Die rechtliche Aussage, die Betreiberin sei aufgrund ihres Außenauftritts Vertragspartnerin und Leistende der sexuellen Handlung, ist keine bloße Tatsache. Sie ist eine normative Schlussfolgerung aus Tatsachen. Wird diese Schlussfolgerung als „Sachverhaltswürdigung“ behandelt, entzieht der BFH die Anwendung des Unionsrechts der revisionsgerichtlichen Kontrolle.

²⁹ EuGH, Fenix International, EU\C:2023:127, Rn. 54 f., 72, 84 sowie 88 f.

³⁰ XI B 33/24, Rz. 8, 15 bis 28 und 29 bis 37.

Der veröffentlichte Beschluss ermöglicht nicht die Feststellung, der BFH habe bewusst Tatsachen „vertuscht“. Eine solche subjektive Behauptung wäre ohne Aktenkenntnis nicht tragfähig. Objektiv feststellbar ist jedoch eine argumentative Abschichtung: Die ausdrücklich in den Vorlagefragen bezeichneten Tatsachen – eigene Entscheidung über Ob, Wann und Wie sowie eigene Preisbestimmung – werden nicht materiell subsumiert, sondern mit dem Hinweis auf fehlende Entscheidungserheblichkeit beiseitegeschoben. Damit bleibt die Kernposition unerledigt.

VI. Kritische Würdigung des BFH-Beschlusses XI B 73/24

Besonderheiten des veröffentlichten Beschlusses

XI B 73/24 enthält gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO keinen Tatbestand und nur eine verkürzte Wiedergabe des Sachverhalts. Die Kritik muss sich deshalb strikt auf die veröffentlichten Gründe beschränken. Diese zeigen jedoch hinreichend deutlich die tragenden Indizien: Der Betreiber war nicht prozentual an den Erlösen der Frauen beteiligt; eine Repräsentantin nahm Beschwerden über „Damenmangel“ und die Qualität der sexuellen Dienstleistungen entgegen und vermittelte gelegentlich bei Konflikten; zugleich bestanden Hinweise, wonach die Frauen selbständig, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung tätig seien und Verträge über Art, Umfang und Preis ausschließlich mit den Kunden schlossen.³¹

Der BFH erkennt an, dass die fehlende prozentuale Beteiligung indiziell eher dafür spricht, dass die Frauen Leistende sind. Er hält die gegenteilige Würdigung des Finanzgerichts dennoch für möglich, weil Kunden Beschwerden an die Repräsentantin richteten und bei vollständiger Unabhängigkeit der Frauen nach Ansicht des Finanzgerichts zu erwarten gewesen wäre, dass sich die Kunden ausschließlich mit der jeweiligen Frau auseinandersetzen.³²

Beschwerdeannahme ist keine Übernahme der sexuellen Leistungspflicht

Die Annahme, nur ein an der sexuellen Leistung beteiligter Unternehmer nehme Beschwerden entgegen, ist empirisch und rechtlich zu pauschal. Ein Betreiber hat ein eigenes Interesse an Kundenzufriedenheit, Sicherheit, Hausordnung, Ruf und Wiederbesuch. Er muss Konflikte in seinen Räumen bearbeiten, unabhängig davon, wer Vertragspartner der sexuellen Dienstleistung

³¹ XI B 73/24, Rz. 4 bis 10 sowie 33.

³² XI B 73/24, Rz. 4 f.

ist. Die Entgegennahme einer Beschwerde kann daher Ausdruck seiner eigenen Betreiber-, Schutz- und Organisationspflichten sein.

Besonders deutlich wird dies beim „Damenmangel“. Ein Kunde, der Eintritt für den Zugang zu einem Club oder dessen Infrastruktur gezahlt hat, kann sich beim Betreiber darüber beschweren, dass das beworbene Angebot anwesender Frauen nicht vorhanden ist. Diese Beschwerde betrifft die Attraktivität und Organisation des Hauses. Sie besagt nicht, dass der Betreiber einen bestimmten Geschlechtsverkehr schuldet. Das Angebot einer Auswahlmöglichkeit und die konkrete sexuelle Handlung sind rechtlich verschiedene Leistungen.

Auch die Vermittlung bei Konflikten ist nicht gleichbedeutend mit Mängelhaftung für die sexuelle Leistung. Konfliktvermittlung kann der Sicherheit und dem Hausfrieden dienen. Sie kann den Betreiber sogar gerade als neutralen Dritten ausweisen. Der BFH hätte daher unterscheiden müssen, ob die Repräsentantin lediglich Beschwerden entgegennahm und vermittelte oder ob der Betreiber den SexualeLeistungspreis erstattete, Ersatzleistung schuldet oder über rechtlich zulässige Befugnisse verfügte, auf die Erfüllung der individuell vereinbarten Leistung Einfluss zu nehmen. Diese Feststellungen fehlen im veröffentlichten Beschluss.

Die Aussage, Kunden hätten sich bei unabhängigen Leistungen „ausschließlich“ mit der jeweiligen Frau auseinandersetzen müssen, ist deshalb kein Erfahrungssatz. Kunden wenden sich regelmäßig auch an den Betreiber eines Ortes oder einer Plattform, wenn eine Drittleistung Anlass zur Unzufriedenheit gibt. Aus einem zusätzlichen Ansprechpartner folgt keine Übernahme der Primärleistung.

Die fehlende Erlösbeteiligung wird anerkannt, aber nicht gewichtet

Der BFH bezeichnet die fehlende prozentuale Beteiligung des Betreibers an den Erlösen ausdrücklich als Indiz für die Frauen als Leistende. Dieses Indiz betrifft den Kern des Leistungsaustauschs: Wer keinen Anteil am SexualeLeistungsentgelt erhält, hat typischerweise weder die Preisbildung noch das wirtschaftliche Ergebnis dieser Leistung in der Hand. Die Frauen tragen dann das unmittelbare Einnahme- und Ausfallrisiko.

Der Beschluss erklärt nicht, weshalb die bloße Annahme von Beschwerden dieses strukturelle Indiz überwiegen soll. Es fehlt eine Gewichtung anhand der unionsrechtlichen Kriterien des Handelns für eigene Rechnung und auf eigenes Risiko. Ein Betreiber, der feste Eintritts- oder Raumpreise erzielt, trägt das Risiko seines Betriebs. Die Frauen tragen daneben das Risiko ihrer

eigenen Umsätze. Die Existenz zweier wirtschaftlicher Risiken ist gerade Ausdruck zweier selbständiger Leistungen.

Damit wiederholt XI B 73/24 das methodische Defizit von XI B 33/24: Ein äußerer Kommunikationsvorgang wird höher bewertet als die Zahlungs- und Risikostruktur, ohne dass die rechtliche Brücke zwischen beiden erklärt wird.

Aushänge und Hinweise werden ohne Feststellung einer Scheinlage verdrängt

Die Beschwerde formulierte die Rechtsfrage ausdrücklich für den Fall, dass veröffentlichte Hinweise die selbständige Tätigkeit im eigenen Namen und auf eigene Rechnung klarstellten, die Frauen ausschließlich mit den Kunden über Art, Umfang und Vergütung kontrahierten und der Betreiber nicht an den Vergütungen beteiligt war. Der BFH erklärt diese Frage für nicht klärbar, weil das Finanzgericht aufgrund der Außendarstellung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen Kunden und Betreiber ausgegangen sei.³³

Damit wird die zu prüfende Rechtsfrage durch die Schlussfolgerung des Finanzgerichts verdrängt. Ob trotz klarer Hinweise und unmittelbarer Vertragsabschlüsse ein Betreiber aufgrund anderer Umstände als Leistender gelten kann, ist gerade keine von der Sachverhaltswürdigung unabhängige Prämisse, sondern die entscheidende Rechtsfrage. Der BFH kann sie nicht dadurch unklar machen, dass er die gegenteilige rechtliche Qualifikation des Finanzgerichts als Tatsachenfeststellung behandelt.

Die Berufung auf Newey bestätigt dieses Defizit nicht, sondern verschärft es. Vertragsbestimmungen dürfen nur dann zurücktreten, wenn sie die tatsächliche wirtschaftliche Realität nicht abbilden. Der Beschluss stellt aber nicht fest, dass die Hinweise lediglich vorgeschoben waren, dass die Frauen tatsächlich keine Entscheidungsfreiheit besaßen, dass der Betreiber die Sexualpreise vereinnahmte oder dass er die Frauen vergütete. Der bloße Widerspruch zwischen Aushang und einer anders interpretierten Werbewirkung genügt nicht, um die Vertragslage als wirtschaftlich unreal zu qualifizieren.³⁴

„Verschaffung von Geschlechtsverkehr“ ist ein unbestimmtes Etikett

Der BFH gibt die Würdigung des Finanzgerichts wieder, die Klägerin sei als Erbringerin sämtlicher erwarteter Dienstleistungen einschließlich der „Verschaffung von Geschlechtsverkehr“

³³ XI B 73/24, Rz. 8 bis 10.

³⁴ XI B 73/24, Rz. 20 bis 22; EuGH, Newey, EU\C:2013:409, Rn. 42 bis 45 und 52.

aufgetreten. Diese Formulierung bleibt rechtlich unbestimmt. Die Verschaffung einer Gelegenheit zum Kontakt, der Zugang zu Räumen und die Organisation einer Auswahl sind andere Leistungen als die körperliche sexuelle Handlung. Der Beschluss lässt offen, welche konkrete Leistung der Betreiber schuldet und welche Gegenleistung des Kunden ihr gegenüberstand.³⁵

Gerade der Begriff „Verschaffung“ kann die Trennung bestätigen: Der Betreiber verschafft Zugang oder Gelegenheit, die Frau erbringt die sexuelle Leistung. Soll „Verschaffung“ dagegen bedeuten, dass der Betreiber den Erfolg einer sexuellen Handlung als eigene vertragliche Leistung schuldet, müssten seine rechtlichen Befugnisse gegenüber der Frau und seine Vergütungspflicht festgestellt werden. Ohne diese Feststellungen bleibt der Begriff eine Ergebnisformel.

Die Bindung nach § 118 Abs. 2 FGO wird überdehnt

Der BFH betont, die Würdigung des Finanzgerichts wäre selbst in einem gedachten Revisionsverfahren bindend, wenn sie nur möglich und nicht zwingend sei. Das ist für tatsächliche Schlussfolgerungen grundsätzlich richtig. Die Grenze liegt jedoch dort, wo das Finanzgericht einen unzutreffenden rechtlichen Maßstab verwendet, wesentliche Kriterien nicht berücksichtigt oder aus Tatsachen eine unionsrechtlich nicht zulässige Zurechnungsregel ableitet.³⁶

Die Frage, ob Beschwerdeannahme und organisatorische Struktur ohne Beteiligung am Entgelt ausreichen können, um die Leistung eines selbständigen Dritten dem Betreiber zuzurechnen, betrifft die Reichweite der Art. 2, 9, 28 und 193 MwStSystRL. Wird diese Frage als bloße Tatsachenwürdigung behandelt, kann jede beliebige Kombination von Indizien dem unionsrechtlichen Kontrollmaßstab entzogen werden. Das widerspricht der Aufgabe des Revisionsgerichts, die richtigen rechtlichen Kriterien vorzugeben.

Der Beschluss erklärt daher nicht nur, dass die Würdigung des Finanzgerichts möglich sei. Er immunisiert eine rechtliche Zurechnung gegen die Überprüfung, ob der erforderliche Leistungsaustausch überhaupt festgestellt wurde. Diese prozessuale Abschirmung ersetzt die materielle Begründung.

Behandlung zentralen Vorbringens

XI B 73/24 verwirft mehrere Einwände als unzureichende Darlegung eines Verfahrensmangels oder als bloße Kritik an der materiellen Richtigkeit und Beweiswürdigung. Diese prozessrechtliche

³⁵ XI B 73/24, Rz. 9.

³⁶ XI B 73/24, Rz. 22 f.; § 118 Abs. 2 FGO.

Einordnung kann im Einzelfall zutreffen. Aus dem veröffentlichten Beschluss lässt sich ohne Einsicht in die Beschwerdebegründung nicht abschließend beurteilen, ob der BFH tatsächliches Vorbringen unzutreffend als nicht erfolgt behandelt hat.³⁷

Feststellbar ist aber, dass die zentrale juristische Position nicht beantwortet wird. Die Beschwerde stellte die selbständige Tätigkeit, das Handeln im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, die ausschließliche Preisvereinbarung mit den Kunden und die fehlende Beteiligung des Betreibers ausdrücklich in den Mittelpunkt. Der BFH erklärt die Frage wegen abweichender Würdigung des Finanzgerichts für nicht klärbar. Damit wird das Vorbringen nicht inhaltlich widerlegt, sondern prozessual neutralisiert.

Eine solche Vorgehensweise kann auch unter dem Gesichtspunkt des rechtlichen Gehörs relevant werden, wenn entscheidungserhebliches Kernvorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder in einer Weise behandelt wird, die erkennen lässt, dass sein rechtlicher Gehalt verfehlt wurde. Die veröffentlichten Gründe allein beweisen einen Gehörsverstoß nicht; sie liefern jedoch einen konkreten Ansatzpunkt für die Prüfung anhand der vollständigen Beschwerdeschrift und der Gerichtsakte.

VII. Positive Zurechnung: Die selbständig tätigen Frauen als Leistende und Steuerschuldnerinnen

Ausgangspunkt ist die konkret ausgeführte sexuelle Handlung

Die sexuelle Dienstleistung wird körperlich und höchstpersönlich von der jeweiligen Frau gegenüber dem konkreten Kunden erbracht. Für die Mehrwertsteuer ist diese tatsächliche Ausführung nicht allein entscheidend, aber sie bildet den Ausgangspunkt. Eine Zurechnung an einen anderen Unternehmer bedarf einer tragfähigen rechtlichen Struktur – Beschäftigung, Subunternehmerkette, Stellvertretung oder Kommission. Fehlt eine solche Struktur, bleibt die unmittelbar Handelnde Leistende.

Die in XI B 33/24 und XI B 73/24 wiedergegebenen Umstände sprechen für die Selbständigkeit der Frauen: Sie mieten Räume, sind nicht an den Sexualerlösen des Betreibers beteiligt, verhandeln Preise mit den Kunden und werden als einzelne Anbieterinnen mit eigenen Zeiten und Leistungsprofilen präsentiert. Die in den Vorlagefragen ausdrücklich benannte Freiheit

³⁷ XI B 73/24, Rz. 11 bis 25.

über Ob, Wann, Wie und Höhe der Vergütung entspricht den unionsrechtlichen Kriterien einer Tätigkeit im eigenen Namen, auf eigene Rechnung, in eigener Verantwortung und auf eigenes Risiko.³⁸

Der Vertrag über Inhalt und Preis entsteht zwischen Frau und Kunde

Wird Art, Umfang und Preis der sexuellen Handlung zwischen Frau und Kunde ausgehandelt, liegt darin das maßgebliche Rechtsverhältnis. Die Frau entscheidet, ob sie den Kunden akzeptiert und welche konkrete Handlung sie zu welchem Preis erbringt. Der Kunde zahlt für diese individuelle Handlung. Diese gegenseitigen Verpflichtungen bilden den unmittelbaren Leistungsaustausch im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL.

Der Betreiber hat an diesem Vertrag nur dann als Leistender Anteil, wenn er nachweisbar im eigenen Namen Vertragspartner wird oder die Frau für ihn tätig ist. Die bloße Bereitstellung eines Ortes, die Werbung für vorhandene Anbieterinnen und die Annahme von Beschwerden verändern die Vertragsparteien nicht automatisch. Das Mehrwertsteuerrecht knüpft nicht an eine diffuse Kundenerwartung, sondern an die wirtschaftlich und rechtlich konkretisierte Transaktion an.

Das Entgelt und das wirtschaftliche Risiko liegen bei den Frauen

Die fehlende prozentuale Beteiligung des Betreibers an den Prostitutionsentgelten ist nicht nur ein beiläufiges Indiz. Sie zeigt, dass der Betreiber am wirtschaftlichen Ergebnis der einzelnen sexuellen Handlung nicht partizipiert. Die Frau erzielt den Umsatz, wenn sie eine Leistung vereinbart und erbringt; sie erzielt keinen Umsatz, wenn sie keinen Kunden annimmt. Sie trägt damit das konkrete Nachfrage-, Preis-, Ausfall- und Leistungsrisiko.

Der Betreiber trägt demgegenüber das Risiko seiner eigenen Infrastruktur- und Zugangsleistungen. Er muss Räume, Personal, Sicherheit und Werbung finanzieren und erhält hierfür Eintrittsgelder, Mieten oder sonstige Entgelte. Zwei Unternehmer können in demselben wirtschaftlichen Geschehen nebeneinander eigenständige Risiken tragen. Das gemeinsame Interesse an Kundenzufriedenheit verschmilzt ihre Leistungen nicht.

³⁸ XI B 33/24, Rz. 3 bis 5, 17 und 33 f.; XI B 73/24, Rz. 4 und 8 bis 10; EuGH, C-312/19, EU\:\C:2020:711, Rn. 39 bis 41; EuGH, C-288/22, EU\:\C:2023:1024, Rn. 52 und 55 bis 57.

Die Betreiberleistungen bleiben eigenständig steuerbar

Die Zuordnung der sexuellen Dienstleistung zu den Frauen führt nicht zu einer steuerfreien Sphäre des Betreibers. Seine eigenen Umsätze sind vollständig zu erfassen: Eintritt und Zugang, Zimmer- und Flächenüberlassung, Reinigung, Sicherheits- und Hausmeisterleistungen, Werbung, Vermittlung, Getränke, Unterhaltung und sonstige Serviceleistungen. Je nach Ausgestaltung können Leistungen an die Kunden, an die Frauen oder an beide Gruppen vorliegen.

Gerade diese differenzierte Erfassung entspricht dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Jeder Unternehmer wird für die von ihm tatsächlich ausgeführten Leistungen besteuert. Der Betreiber darf nicht deshalb mit den gesamten Sexualleistungsentgelten belastet werden, weil seine eigenen Leistungen schwer von dem Gesamtbetrieb zu trennen oder die Frauen verwaltungspraktisch schwieriger zu erfassen sind. Vollzugsinteressen verändern den materiellen Steuertatbestand nicht.

Voraussetzungen einer abweichenden Zurechnung

Eine Zurechnung an den Betreiber ist nicht kategorisch ausgeschlossen. Sie wäre rechtlich vertretbar, wenn der konkrete Sachverhalt eines der folgenden Merkmale belastbar ergäbe: Die Frauen sind in ein Unterordnungsverhältnis nach Art. 10 MwStSystRL eingegliedert; der Betreiber schließt den Vertrag über den Geschlechtsverkehr im eigenen Namen, vereinnahmt das Entgelt und vergütet die Frau als Subunternehmerin; oder er handelt im eigenen Namen für Rechnung der Frau im Sinne von Art. 28 MwStSystRL. In jedem Fall müssen die tatsächlichen Vertrags-, Vergütungs- und Weisungsbeziehungen festgestellt werden.

Die veröffentlichten Gründe der beiden Beschlüsse stellen diese Voraussetzungen nicht fest. Sie begründen die Betreiberzurechnung im Wesentlichen mit Werbung, Beschwerdeannahme und organisatorischer Struktur. Das reicht nicht, um die Frauen aus der Stellung der Leistenden und Steuerschuldnerinnen zu verdrängen.

Ergebnis der materiell-rechtlichen Zurechnung

*Auf Grundlage der in XI B 33/24 und XI B 73/24 selbst wiedergegebenen Tatsachen sind nach hier vertretener Auffassung die selbständig tätigen Frauen als Erbringerinnen der sexuellen Dienstleistungen an die jeweiligen Kunden und damit nach Art. 193 MwStSystRL sowie § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG als Steuerschuldnerinnen anzusehen. Der Betreiber erbringt daneben

eigenständige Zugangs-, Raum-, Organisations- und Serviceleistungen. Eine zusätzliche Zurechnung der sexuellen Handlung an den Betreiber setzt eine konkret festgestellte Beschäftigungs-, Subunternehmer- oder Kommissionsbeziehung voraus; sie kann nicht aus allgemeinen Werbe- und

VIII. BGH und BFH: Übereinstimmung im Rechtssatz, Streit in der Subsumtion

1. Keine abstrakte Divergenz – aber unterschiedliche Gewichtung

BFH und BGH formulieren im Ausgangspunkt denselben Rechtssatz: Leistender ist regelmäßig derjenige, der im eigenen Namen gegenüber dem Leistungsempfänger auftritt. Der BFH weist deshalb formal zutreffend darauf hin, dass 1 StR 475/21 seine bisherige Rechtsprechung nicht abstrakt verworfen habe.³⁹ Daraus folgt jedoch nicht, dass die jeweilige Subsumtion unangreifbar wäre.

Der eigentliche Konflikt liegt in der Gewichtung. Der BGH stellte in 1 StR 475/21 auf die gelebten Vertrags- und Zahlungsbeziehungen ab. Die BFH-Beschlüsse messen dem allgemeinen Außenbild des Hauses, einer Geld-zurück-Aussage und der Beschwerdebearbeitung erhebliches Gewicht bei. Die kritische Frage lautet deshalb nicht, welches Gericht den abstrakten Rechtssatz kennt, sondern welche Mindestfeststellungen erforderlich sind, bevor eine höchstpersönliche Drittleistung dem Betreiber zugerechnet werden darf.

2. Normative Zurechnung darf nicht als Tatsachenfeststellung immunisiert werden

Die Existenz einer Internetseite, eines Managers, einer Security oder eines Beschwerdekanals ist eine Tatsache. Die Schlussfolgerung, der Betreiber sei deshalb Vertragspartner und Leistender des Geschlechtsverkehrs, ist dagegen eine rechtliche Qualifikation. § 118 Abs. 2 FGO bindet an Tatsachenfeststellungen, nicht an einen unzutreffenden unionsrechtlichen Maßstab. Wird die rechtliche Brücke als bloße Tatsachenwürdigung behandelt, besteht die Gefahr, dass sich die Zurechnung der revisionsgerichtlichen Kontrolle entzieht.

³⁹ Vgl. BFH, Beschl. v. 10.01.2024 – XI B 117/22; BFH, Beschl. v. 16.07.2024 – XI B 43/23; BFH, Beschl. v. 17.07.2024 – XI S 19/23 (AdV); jeweils zur Einordnung des BGH-Beschlusses 1 StR 475/21.

3. Wirtschaftliche Realität ist kein Ersatzbegriff

Die EuGH-Rechtsprechung erlaubt, Vertragsbestimmungen zu korrigieren, wenn sie die tatsächliche wirtschaftliche Realität nicht widerspiegeln.⁴⁰ Das verlangt jedoch konkrete Feststellungen zu einer abweichenden Durchführung. Sind unmittelbare Preisverhandlung, Entgeltzahlung an die Frau, feste Raumkosten und eigenes Risiko tatsächlich gelebt, bilden gerade diese Umstände die wirtschaftliche Realität. Eine abstrakte Kundenerwartung kann sie nicht ohne nähere Begründung verdrängen.

Auch Art. 28 MwStSystRL löst das Problem nicht automatisch. Die Fiktion setzt voraus, dass der Intermediär im eigenen Namen **für Rechnung eines anderen** handelt. Die Rechtsprechung zu digitalen Plattformen zeigt, wie stark es auf konkrete Befugnisse und die wirtschaftliche Einbindung ankommt.⁴¹ Ein Betreiber, der lediglich Räume und organisatorische Infrastruktur gegen feste Entgelte bereitstellt, handelt nicht schon deshalb für Rechnung der Frauen.

IX. Vorlagepflicht, KUBERA und gesetzlicher Richter

Art. 267 Abs. 3 AEUV gilt auch im Zulassungsverfahren

Art. 267 Abs. 3 AEUV verpflichtet ein letztinstanzliches nationales Gericht grundsätzlich zur Vorlage, wenn sich eine entscheidungserhebliche Frage der Auslegung des Unionsrechts stellt. Eine Ausnahme besteht nur, wenn die Frage nicht entscheidungserheblich ist, der EuGH sie bereits geklärt hat oder die richtige Auslegung so offenkundig ist, dass kein vernünftiger Zweifel verbleibt. Das Gericht muss diese Ausnahmen eigenverantwortlich und mit der gebotenen Sorgfalt prüfen.⁴²

KUBERA hat diese Pflicht für Rechtsmittelzulassungsverfahren ausdrücklich konkretisiert. Ein oberstes Gericht kann sich nicht mit der Erwägung entlasten, es entscheide nur über den Zugang zur Rechtsmittelinstanz. Es muss entweder bereits im Zulassungsverfahren vorlegen oder das Rechtsmittel zulassen, wenn die unionsrechtliche Frage für die spätere Sachentscheidung

⁴⁰ EuGH, Urt. v. 20.06.2013 – C-653/11, Newey, EU:C:2013:409, Rn. 42–45, 49 und 52.

⁴¹ EuGH, Urt. v. 28.02.2023 – C-695/20, Fenix International, EU:C:2023:127, insbesondere Rn. 54 f., 72, 84 und 88 f.

⁴² EuGH, Urt. v. 06.10.2021 – C-561/19, Consorzio Italian Management und Catania Multiservizi, EU:C:2021:799, Rn. 32 bis 40 und 51; EuGH, KUBERA, EU:C:2024:881, Rn. 33 bis 38.

erheblich und nicht geklärt ist. Lehnt es die Zulassung ab, muss die Begründung erkennen lassen, welche der anerkannten Ausnahmen von der Vorlagepflicht greift und weshalb.⁴³

Offener Widerspruch von XI B 33/24 zu KUBERA

XI B 33/24 formuliert, die Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens komme im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde „grundsätzlich nicht in Betracht“, weil dort nur über den Zugang zum BFH entschieden werde. Diese Aussage übernimmt eine ältere BFH-Formel aus dem Jahr 2015. Sie ist seit KUBERA in dieser Allgemeinheit nicht mehr haltbar.⁴⁴

Der Widerspruch betrifft nicht eine Randfrage. KUBERA beantwortet genau die vom BFH aufgeworfene institutionelle Frage: Ein Filter- oder Zulassungsverfahren darf die Vorlagepflicht des letztinstanzlichen Gerichts nicht ausschalten. Der BFH hätte deshalb seine ältere Rechtsprechung ausdrücklich korrigieren oder jedenfalls unionsrechtskonform fortentwickeln müssen. Dass der Beschluss KUBERA nicht erwähnt, obwohl das Urteil zeitlich vorherging und unmittelbar einschlägig war, ist ein erhebliches Begründungsdefizit.

Die anschließende Erwägung, bei Zweifeln könne die Revision zugelassen werden, genügt KUBERA nur dann, wenn der BFH tatsächlich prüft, ob eine ungeklärte und entscheidungserhebliche unionsrechtliche Frage vorliegt. Genau diese Prüfung darf nicht durch eine vorschnelle Einordnung als Tatsachenfrage oder durch die Übernahme der finanzgerichtlichen Schlussfolgerung ersetzt werden.

Die unionsrechtlichen Fragen sind entscheidungserheblich

Der BFH erklärt die gestellten Fragen für nicht entscheidungserheblich, weil den Frauen die Unternehmereigenschaft weder zu- noch abgesprochen worden sei und die Betreiberin unstreitig Unternehmerin sei. Das verfehlt die Fragestellung. Nicht streitig ist die abstrakte Unternehmereigenschaft des Betreibers, sondern ob er die sexuelle Dienstleistung ausführt. Gerade hierfür ist entscheidend, ob die Frauen selbständig tätig sind, wem sie leisten und ob eine zweite Leistungskette zum Betreiber besteht.

Die Frage nach Art. 10 MwStSystRL ist relevant, weil eine Arbeitnehmerin keine selbständige Steuerpflichtige ist, während eine Subunternehmerin einen eigenen Umsatz ausführt. Die Frage

⁴³ EuGH, KUBERA, EU:C:2024:881, insbesondere Rn. 38 bis 52 und 61 bis 64. Das Urteil erging am 15.10.2024 und damit mehr als sechs Monate vor XI B 33/24 sowie mehr als neun Monate vor XI B 73/24.

⁴⁴ XI B 33/24, Rz. 25; dort unter Bezugnahme auf BFH, Beschl. v. 08.09.2015 – V B 5/15. Demgegenüber EuGH, KUBERA, EU:C:2024:881, Rn. 38 ff.

nach Art. 28 MwStSystRL ist relevant, weil nur bei einem Handeln im eigenen Namen für fremde Rechnung zwei gleichartige Dienstleistungen fingiert werden. Die Frage nach Art. 193 MwStSystRL ist relevant, weil die Steuer dem tatsächlichen Leistenden zugewiesen wird. Die Frage nach dem Neutralitätsgrundsatz ist relevant, weil im konkreten Fall eine Steuerkette behauptet, der korrespondierende Vorsteuerabzug aber tatsächlich versagt wurde.

Die Begründung des BFH ist daher zirkulär: Er erklärt die unionsrechtlichen Kriterien für irrelevant, weil das Finanzgericht die Betreiberin bereits als Leistende angesehen hat. Ob diese Würdigung unter den unionsrechtlichen Kriterien zulässig ist, ist aber gerade die offene Frage. Eine nationale Tatsachenwürdigung kann die Entscheidungserheblichkeit des für ihre rechtliche Bewertung maßgeblichen Unionsrechts nicht beseitigen.

Kein acte éclairé und kein tragfähig begründeter acte clair

Der Beschluss nennt keine Entscheidung des EuGH, die die konkrete Frage bereits beantwortet, ob ein Bordellbetreiber ohne Beteiligung am Sexualleistungsentgelt und trotz unmittelbarer Preisvereinbarung zwischen Frau und Kunde allein wegen Werbung, Geld-zurück-Aussage und organisatorischem Gesamtarrangement als Erbringer der sexuellen Handlung gilt. Die herangezogenen EuGH-Entscheidungen formulieren allgemeine Kriterien zu Selbständigkeit, wirtschaftlicher Realität und Intermediären. Sie nehmen die notwendige Subsumtion nicht vor.

Ebenso wenig wird ein acte clair nachvollziehbar begründet. Die Behauptung, es bestünden „keine Zweifel“, genügt nach KUBERA und Consorzio nicht. Erforderlich wäre eine Auseinandersetzung mit Wortlaut, Systematik und Zweck der Art. 2, 9, 10, 28 und 193 MwStSystRL sowie mit den unterschiedlichen Sprachfassungen und dem Risiko divergierender nationaler Rechtsprechung. Der Umstand, dass selbst der BFH eine fehlende Erlösbeteiligung als Indiz für die Frauen anerkennt und mehrere alternative Leistungsmodelle diskutiert, spricht gerade gegen Offenkundigkeit.

Auch die Berufung auf Fenix führt nicht zu einem acte éclairé. Fenix betrifft eine ausdrücklich geregelte Intermediärsfiktion für elektronisch erbrachte Dienstleistungen und betont die Befugnisse des Intermediärs sowie das Handeln für Rechnung eines anderen. Der Streitfall weist keine festgestellte Kommissionsbeziehung auf. Eine Übertragung auf den Betreiber eines Hauses ist jedenfalls auslegungsbedürftig.

XI B 73/24 enthält keine eigenständige Vorlageprüfung

XI B 73/24 setzt die Linie von XI B 33/24 fort, enthält jedoch keine eigenständige Auseinandersetzung mit Art. 267 AEUV. Aus dem veröffentlichten Beschluss lässt sich nicht sicher entnehmen, ob die Beschwerde ausdrücklich Vorlagefragen formuliert hatte. Deshalb kann allein aus der veröffentlichten Fassung nicht abschließend behauptet werden, der BFH habe einen konkreten Vorlageantrag bewusst übergangen.

Gleichwohl war der BFH auch dort letztinstanzlich mit unionsrechtlich determinierten Zurechnungskriterien befasst. Soweit die Beschwerde die Auslegung der MwStSystRL aufwarf, verlangte KUBERA eine konkrete Begründung für die Nichtvorlage. Der bloße Verweis auf XI B 33/24 oder die Einordnung als tatsächliche Würdigung genügt nicht, wenn gerade zweifelhaft ist, welche unionsrechtlichen Kriterien der Tatrichter bei seiner Würdigung anwenden muss.

Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG: Der EuGH als gesetzlicher Richter

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist der EuGH gesetzlicher Richter im Sinne von Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG. Nicht jede fehlerhafte Nichtvorlage verletzt das Grundgesetz. Ein Verstoß liegt aber vor, wenn das letztinstanzliche Gericht die Vorlagepflicht grundsätzlich verkennt, bewusst von der EuGH-Rechtsprechung abweicht oder einen *acte clair* beziehungsweise *acte éclairé* ohne vertretbare Würdigung annimmt. Das Gericht muss Gründe angeben, die eine verfassungsgerichtliche Kontrolle ermöglichen.⁴⁵

An diesem Maßstab ist XI B 33/24 nicht nur einfach-rechtlich angreifbar. Der Beschluss stellt eine institutionelle Prämisse auf, die KUBERA ausdrücklich verworfen hat. Er prüft die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen mit einer zirkulären Begründung und ersetzt die tatsächliche Neutralität durch hypothetische Vorsteuer- oder Statusvarianten. Die Kombination aus dem Übergehen der unmittelbar einschlägigen Großkammerentscheidung und der fehlenden tragfähigen Relevanzprüfung begründet nach hier vertretener Auffassung eine objektiv nicht mehr vertretbare Handhabung der Vorlagepflicht.

Damit wird dem Beteiligten der unionsrechtlich zuständige Richter entzogen. Der BFH entscheidet die Reichweite autonomer Begriffe der MwStSystRL abschließend selbst, obwohl die Voraussetzungen einer Ausnahme von Art. 267 Abs. 3 AEUV nicht hinreichend dargelegt sind.

⁴⁵ BVerfG, Beschl. v. 06.10.2017 – 2 BvR 987/16, Rn. 3 ff.; BVerfG, Beschl. v. 04.03.2021 – 2 BvR 1161/19, Rn. 53 ff.; BVerfG, Beschl. v. 03.03.2014 – 1 BvR 2083/11, Rn. 26 ff., 33 ff.; BVerfG, Beschl. v. 08.11.2023 – 2 BvR 1079/20.

Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG schützt gerade davor, dass ein nationales letztinstanzliches Gericht die Zuständigkeit des EuGH durch eine unvertretbare Relevanz- oder Evidenzannahme ersetzt.

Für XI B 73/24 hängt die verfassungsrechtliche Bewertung stärker vom Inhalt der Beschwerdebegründung ab. Wurde dort eine konkrete, entscheidungserhebliche Unionsrechtsfrage oder die Pflicht zur Vorlage geltend gemacht, ist das vollständige Fehlen einer KUBERA-konformen Begründung ein gewichtiger Art.-101-Einwand. Ohne diese Aktenkenntnis bleibt die Aussage bedingt, nicht aber die Kritik an der materiellen Abschirmung als Tatsachenwürdigung.

Art. 47 Abs. 2 GRCh und rechtliches Gehör

KUBERA verbindet die Vorlagepflicht mit dem Recht auf ein faires Verfahren aus Art. 47 Abs. 2 GRCh. Ein letztinstanzliches Gericht, das eine aufgeworfene Unionsrechtsfrage nicht vorlegt, muss spezifisch und konkret erkennen lassen, warum die Frage irrelevant, bereits geklärt oder offenkundig ist. Eine formelhafte Bezugnahme auf nationale Zulassungsanforderungen genügt nicht.

Die wiederkehrenden Kategorien „nicht klärbar“, „nicht entscheidungserheblich“, „bloße Kritik an der Richtigkeit“ und „tatsächliche Würdigung“ sind daher nicht per se unzulässig. Sie müssen aber den unionsrechtlichen Gehalt des Vorbringens erfassen. Wo eine Partei gerade geltend macht, dass die Frauen selbständig im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handeln, kann dieser Vortrag nicht ohne inhaltliche Prüfung dadurch neutralisiert werden, dass das Finanzgericht die Betreiberin als Leistende „festgestellt“ habe.

Ein zusätzlicher Gehörsverstoß nach Art. 103 Abs. 1 GG setzt voraus, dass entscheidungserhebliches Vorbringen nicht zur Kenntnis genommen oder nicht erwogen wurde. Ob diese Schwelle erreicht ist, lässt sich nur anhand der vollständigen Schriftsätze beurteilen. Die veröffentlichten Beschlüsse zeigen aber, an welchen Punkten der Abgleich vorzunehmen ist: Vorlagefragen, Selbstständigkeitsmerkmale, Zahlungsströme, fehlende Erlösbeteiligung, konkrete Bedeutung von Aushängen und tatsächliche Handhabung von Beschwerden.

X. Sachgerechte Vorlagefragen

Die vom BFH wiedergegebenen Vorlagefragen erfassen den Konflikt, sind teilweise jedoch sehr weit und wertend formuliert.

Auf der Grundlage der BFH-Rechtsprechung lassen sich die Vorlagefragen an den Europäischen Gerichtshof wie folgt präzisieren:

1. Sind Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 9 Abs. 1 und Art. 193 MwStSystRL dahin auszulegen, dass der Betreiber einer Prostitutionsstätte als Erbringer der von selbständig tätigen Frauen höchstpersönlich ausgeführten sexuellen Dienstleistungen angesehen werden kann, wenn die Frauen Art, Umfang und Preis der Leistung unmittelbar mit den Kunden vereinbaren, das Entgelt der sexuellen Dienstleistung nicht dem Betreiber zusteht und der Betreiber an diesem Entgelt nicht beteiligt ist, der Betreiber jedoch für den Gesamtbetrieb wirbt, Beschwerden entgegennimmt und Zugang, Räume sowie Infrastruktur bereitstellt?

2. Reicht eine allgemein formulierte Werbeaussage des Betreibers, bei Unzufriedenheit mit „Leistungen im Haus“ Geld zu erstatten, für die Annahme aus, der Betreiber handle hinsichtlich der sexuellen Dienstleistung im eigenen Namen, wenn weder festgestellt ist, welches Entgelt erstattet wird, noch dass der Betreiber den Preis der sexuellen Dienstleistung vereinnahmt oder der Frau eine Vergütung schuldet?

3. Ist Art. 28 MwStSystRL anwendbar, wenn nicht festgestellt ist, dass der Betreiber für Rechnung der Frauen handelt, und die Frauen dem Betreiber vielmehr ein festes Entgelt für die Nutzung von Räumen und Infrastruktur zahlen?

4. Ist Art. 10 MwStSystRL für die Bestimmung der Leistungskette entscheidungserheblich, wenn offen ist, ob die Frauen abhängig beschäftigt, selbständige Subunternehmerinnen des Betreibers oder selbständige Direktleisterinnen gegenüber den Kunden sind?

5. Stehen Art. 267 Abs. 3 AEUV und Art. 47 Abs. 2 GRCh einer nationalen Praxis entgegen, nach der eine entscheidungserhebliche Frage zur Auslegung der MwStSystRL im Verfahren über die Zulassung der Revision mit der Begründung nicht vorgelegt wird, eine Vorlage komme in diesem Verfahrensstadium grundsätzlich nicht in Betracht oder die Frage sei deshalb nicht klärbar, weil das Tatsachengericht die streitige unionsrechtliche Zurechnung bereits als Ergebnis seiner Sachverhaltswürdigung angenommen hat?

Diese Fragen sind nicht auf die allgemeine Behauptung gerichtet, Betreiber könnten niemals Leistende sein. Sie zielen auf die unionsrechtliche Mindestschwelle: Reichen bloße Organisations- und Werbeindizien aus, obwohl die konkreten Vertrags-, Entgelt- und Risikobeziehungen für eine

Leistung der Frauen an die Kunden sprechen? Gerade diese Schwelle ist durch die vorhandene EuGH-Rechtsprechung nicht eindeutig geklärt.

XI. Steuerstrafrechtliche Konsequenzen

1. Erste Verteidigungslinie: Es fehlt an der objektiven Steuerpflicht

Die stärkste Verteidigung beginnt nicht beim Vorsatz, sondern beim Steueranspruch. Die Ermittlungsbehörde muss darlegen und das Tatgericht muss feststellen, dass der Betreiber die sexuelle Dienstleistung ausgeführt hat, dass ihm das hierfür gezahlte Entgelt zuzurechnen ist und dass seine Umsatzsteuererklärungen deshalb unrichtig oder unvollständig waren. Pauschale Umsatzzuschätzungen dürfen diese vorgelagerte Zurechnungsprüfung nicht ersetzen.

Ergibt die Beweisaufnahme eine Direktleistung der Frau an den Kunden, scheidet eine Strafbarkeit des Betreibers wegen Hinterziehung dieser Umsatzsteuer aus. Das gilt auch dann, wenn der Betreiber mit Eintritt, Raumüberlassung, Werbung oder Gastronomie eigene steuerpflichtige Umsätze erzielt und diese möglicherweise anderweitig falsch behandelt hat. Verschiedene Umsätze dürfen strafrechtlich nicht zu einer unbestimmten Gesamttat verschmolzen werden.

2. Zweite Verteidigungslinie: Der Vorsatz ist nicht nachgewiesen

Sollte ein Gericht die objektive Zurechnung zum Betreiber bejahen, muss es dessen Vorstellungsbild gesondert prüfen. Der Vorsatz setzt voraus, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und die Verkürzung billigt. Sichere Kenntnis des Gesetzes ist nicht notwendig. Wer aber aufgrund vollständiger Offenlegung und fachkundiger Beratung ernsthaft davon ausgeht, dass die Frauen selbst leisten und versteuern, kann sich in einem vorsatzausschließenden Irrtum befinden.⁴⁶

Das Wort „seriös“ ist hierbei entscheidend. Eine nachträglich konstruierte Stellungnahme, eine Beratung auf unvollständiger Tatsachengrundlage oder eine bloße Wunschbestätigung genügt nicht. Belastbar sind zeitnahe Dokumente, aus denen hervorgeht, dass dem Berater sämtliche Zahlungswege, Werbeaussagen, Vertragsmuster, Beschwerdeabläufe und tatsächlichen Befugnisse bekannt waren. Ebenso wichtig ist, dass die empfohlene Struktur tatsächlich gelebt wurde.

⁴⁶ BGH, Urt. v. 08.09.2011 – 1 StR 38/11, Rn. 21 ff.; BGH, Beschl. v. 10.07.2019 – 1 StR 265/18, Rn. 30 ff.

Umgekehrt kann das bewusste Verschweigen des maßgeblichen Umsatzes, die Verweigerung einer offenen Klärung oder die Fortsetzung eines beanstandeten Modells trotz gegenteiliger Hinweise für bedingten Vorsatz sprechen. Beratung ist kein Freibrief. Die Rechtsprechung betrachtet Erkundigungs- und Offenlegungspflichten gerade bei Kaufleuten als Teil der Gesamtwürdigung.⁴⁷

3. Leichtfertige Steuerverkürzung bleibt möglich

Scheitert der Vorsatz, ist damit nicht zwingend jede Sanktion ausgeschlossen. § 378 AO erfasst die leichtfertige Steuerverkürzung. Wer ein erkennbar zweifelhaftes Modell ohne qualifizierte Prüfung fortführt, widersprüchliche Zahlungs- und Werbestrukturen ignoriert oder die Finanzbehörde nicht mit dem vollständigen Sachverhalt konfrontiert, kann leichtfertig handeln. Deshalb darf die Verteidigung den Freispruch vom Vorsatzdelikt nicht mit vollständiger Risikofreiheit verwechseln.

4. Berichtigung, Selbstanzeige und nemo tenetur

Nach Entdeckung möglicher Fehler ist § 153 AO zu prüfen.⁴⁸ In einem bereits steuerstrafrechtlich aufgeladenen Sachverhalt darf jedoch keine übereilte Erklärung abgegeben werden. Zunächst sind objektive Zurechnung, betroffene Zeiträume, Täterkreis, Schätzung, Verjährung und mögliche Sperrgründe zu klären. Steuerliche Korrektur und strafprozessuale Verteidigung müssen koordiniert werden, damit weder unvollständige Erklärungen noch unnötige Selbstbelastungen entstehen.

5. Dritte Verteidigungslinie: Steuerschaden und Vorsteuer

Selbst wenn Betreiberzurechnung und Vorsatz bejaht werden, bleibt die Höhe der Verkürzung beweisbedürftig. Das Urteil muss die maßgeblichen Umsätze, Steuersätze, Entgeltanteile, Schätzungsmethoden und gegebenenfalls unmittelbar zuordenbare Vorsteuer nachvollziehbar feststellen. Der hypothetische Vorsteuerabzug heilt keine falsche Zurechnung. Umgekehrt darf strafzumessungsrechtlich nicht ignoriert werden, was dem Unternehmer bei zutreffender Erklärung rechtlich zugestanden hätte.

⁴⁷ § 378 AO; zur Leichtfertigkeit und zur Zumutbarkeit, offene steuerliche Fragen nach vollständiger Offenlegung zu klären, BGH, Urt. v. 08.09.2011 – I StR 38/11, Rn. 17 f. und 27.

⁴⁸ § 153 AO. Vor einer Berichtigung sind Reichweite, Zeitpunkt, Vollständigkeit und mögliche strafrechtliche Wechselwirkungen einzelfallbezogen zu prüfen.

XII. Beweis- und Verteidigungsstrategie

1. Die Beweismatrix

Die Verteidigung sollte nicht mit der abstrakten Aussage beginnen, die Frauen seien selbständig. Sie muss für jeden Umsatzzeitraum eine Beweismatrix erstellen. Auf der einen Seite stehen die Merkmale der Direktleistung Frau–Kunde; auf der anderen die Merkmale einer Betreiberleistung oder Leistungskette.

Indiz für Direktleistung Frau–Kunde	Indiz für Betreiberleistung oder Leistungskette
Frau entscheidet über Annahme, Inhalt, Zeitpunkt und Preis	Betreiber verspricht oder disponiert die konkrete sexuelle Leistung
Sexualleistungsentgelt fließt unmittelbar an die Frau	Betreiber vereinnahmt das Kundengeld oder rechnet zentral ab
Feste Raum-/Servicepauschale an den Betreiber	Prozentuale Umsatzbeteiligung oder Vergütung der Frau durch Betreiber
Freie Arbeitszeiten und Ablehnungsrecht	Einsatzplanung, Weisungen, Preisvorgaben und Unterordnung
Eigene Rechnung, eigenes Ausfall- und Nachfragerisiko	Betreiber trägt Gewährleistungs-, Ersatz- oder Rückzahlungsrisiko gerade für Sexualleistung
Klare Hinweise und tatsächliche Durchführung stimmen überein	Hinweise widersprechen der tatsächlich gelebten Organisation

2. Beweismittel, die frühzeitig gesichert werden müssen

- Vertragsfassungen, Hausordnung und alle Anlagen aus den jeweiligen Streitjahren;
- archivierte Internetseiten, Social-Media-Auftritte, Werbeanzeigen, Aushänge und Preisangaben;
- Kassen-, Karten- und Bankunterlagen sowie die buchhalterische Zuordnung sämtlicher Zahlungsströme;
- Rechnungen und Quittungen zwischen Betreiber, Frauen und Kunden;
- Dienst-, Anwesenheits- und Zimmerpläne sowie Nachrichten zur freien oder vorgegebenen Arbeitsorganisation;
- Beschwerde-, Kulanz- und Erstattungsfälle: Wer entschied, welches Geld wurde erstattet und aus welchem Rechtsgrund?;
- Korrespondenz mit Steuerberatern, Betriebsprüfern und Finanzamt einschließlich der offengelegten Tatsachengrundlage;

- Zeugenaussagen von Frauen, Mitarbeitern und Kunden nur nach sorgfältiger Vorbereitung des Beweisthemas – nicht durch vorgegebene Formulierungen.

3. Verteidigungsfehler

Ein häufiger Fehler ist die Konzentration auf Etiketten: „selbständig“, „Mieterin“, „Subunternehmerin“ oder „Vermittlung“. Umsatzsteuerrechtlich entscheidet nicht die Überschrift des Vertrags, sondern die gelebte Transaktion. Ebenso gefährlich ist es, einen günstigen Internet-Hinweis hervorzuheben, während Zahlungssystem, Beschwerdepraxis oder interne Anweisungen das Gegenteil zeigen.

Ein weiterer Fehler besteht darin, die steuerliche und strafrechtliche Verteidigung zu trennen. Ein Einspruchsschriftsatz, der eine Betreiberleistung zugesteht, um nur über die Höhe zu streiten, kann die strafrechtliche Position beschädigen. Umgekehrt darf eine strafrechtliche Einlassung nicht ungeprüft steuerliche Dauerschäden erzeugen. Beide Verfahren benötigen eine einheitliche Tatsachen- und Rechtsposition.

XIII. Prävention und Tax Compliance

Ein rechtssicheres Modell entsteht nicht durch einen einzelnen Aushang. Vertragsgestaltung, Werbung, Zahlungswege, Kasse, Buchführung, operative Befugnisse und Beschwerdemanagement müssen zusammenpassen. Wer eine Direktleistung der Frauen abbilden will, darf im Alltag nicht zugleich wie Verkäufer der sexuellen Leistung auftreten.

1. Leistungsmodell schriftlich bestimmen: Direktleistung, Beschäftigung, Subunternehmerkette oder Dienstleistungskommission.
2. Zahlungsströme entsprechend gestalten und getrennt verbuchen; insbesondere keine verdeckte Umsatzbeteiligung.
3. Werbung und Website juristisch prüfen: keine unklaren Gesamtleistungsversprechen, wenn die Sexualleistung nicht geschuldet wird.
4. Beschwerde- und Erstattungsprozess definieren: Hausfrieden und Kulanz von Gewährleistung für die Sexualleistung trennen.
5. Tatsächliche Selbständigkeit gewährleisten: Entscheidungsfreiheit, eigenes Risiko und keine faktischen Weisungen.
6. Steuerliche Stellungnahme auf vollständiger Tatsachengrundlage erstellen und regelmäßig aktualisieren.

7. Bei Änderung des Geschäftsmodells oder nach Prüfungsfeststellungen unverzüglich Neubewertung und gegebenenfalls Korrekturprüfung veranlassen.

IX. Fazit

Der Freispruch im Rotlichtgewerbe ist kein Ergebnis besonderer Nachsicht. Er ist die Konsequenz präziser steuerrechtlicher Arbeit. Wer den konkreten Leistungsaustausch nicht bestimmt, kann weder den Steuerschuldner noch die Erklärungspflicht und erst recht nicht den Vorsatz belastbar feststellen.

Die BFH-Beschlüsse von 2025 verdienen deshalb eine kritische Lektüre. Sie nennen den richtigen abstrakten Maßstab, lassen aber nach hier vertretener Auffassung an entscheidenden Stellen die transaktionsbezogene Subsumtion hinter Außenwirkung und Gesamtarrangement zurücktreten. Das ist im Besteuerungsverfahren problematisch und im Strafverfahren gefährlich. Dort gilt der Zweifelssatz; die steuerliche Vorfrage muss vollständig und nachvollziehbar geklärt sein.