Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6180/2012

Urteil vom 3. September 2013

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A._____ GmbH,
vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Felix Barmettler,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Ermessenseinschätzung (2/2008 - 4/2009).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ GmbH (nachfolgend auch Steuerpflichtige) ist seit dem 1. April 2008 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Gemäss Eintrag im Handelsregister bezweckt sie im Wesentlichen den Betrieb von Sauna-Clubs. Seit dem genannten Datum betreibt die Gesellschaft in B._____ unter der Geschäftsbezeichnung "C._____" einen Sauna- und Erotikclub.

B.
Am 18. und 28. November 2011 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der A._____ GmbH eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Überprüft wurden die Steuerperioden vom 2. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 (Zeitraum vom 1. April 2008 bis 31. Dezember 2009). Dabei stellte die ESTV fest, dass die Umsätze aus erotischen Dienstleistungen der im Club C._____ tätigen Sexarbeiterinnen der Steuerpflichtigen zuzurechnen seien.

Mit "Einschätzungsmitteilung Nr. […] / Verfügung" vom 15. Dezember 2011 erhob die ESTV für die genannten Steuerperioden eine Mehrwertsteuernachforderung in der Höhe von Fr. 154'260.- zuzüglich Verzugszins, und zwar als Nachbelastung der betreffenden, nicht deklarierten Umsätze aus erotischen Dienstleistungen.

C.
Die Steuerpflichtige liess am 1. Februar 2012 gegen die Einschätzungsmitteilung Nr. [...] "Einsprache" erheben und beantragen, die Einschätzungsmitteilung/Verfügung und die damit geltend gemachten Nachforderungen seien aufzuheben. Eventualiter stellte die Steuerpflichtige den Antrag, die Steuernachforderung sei nach Vornahme ergänzender Abklärungen neu festzusetzen. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die in ihrem Saunaclub tätigen Sexarbeiterinnen seien mehrwertsteuerrechtlich als Selbständigerwerbende zu qualifizieren. Die in Frage stehenden Umsätze seien deshalb von den Prostituierten und nicht von der Steuerpflichtigen zu versteuern.

Mit als "Einspracheentscheid" bezeichneter Verfügung vom 30. Oktober 2012 wies die ESTV (Vorinstanz) die "Einsprache" ab und bestätigte die Steuernachforderung von Fr. 154'260.- zuzüglich Verzugszins seit dem 31. Mai 2009. Im Wesentlichen führte sie aus, zur Annahme einer mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit der Prostituierten fehle es am rechtsge-

nügenden Auftritt der einzelnen Damen gegen aussen. Die Umsätze aus den erotischen Dienstleistungen seien daher der Steuerpflichtigen zuzurechnen.

D.
Dagegen liess die Steuerpflichtige (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) am 30. November 2012 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragt, der "Einspracheentscheid" und die Steuernachforderungen für die Steuerperioden vom 2. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 seien aufzuheben, und eventualiter sei die Sache zur ergänzenden Abklärung sowie Neubeurteilung an die ESTV zurückzuweisen. Sodann verlangt die Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung. Zur Begründung bringt sie im Wesentlichen vor, die Sexarbeiterinnen würden ihr Gewerbe weder im Namen noch für Rechnung der Clubbetreiberin ausüben. Es läge kein Stellvertretungsverhältnis vor. Zudem würden die Prostituierten in allen Rechtsgebieten als Selbständigerwerbende behandelt. Die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung seien vorliegend auch deshalb nicht erfüllt, weil es der Beschwerdeführerin nicht gestattet sei, über die erotischen Dienstleistungen der Prostituierten Buch zu führen. Die Vorinstanz sei im Übrigen von unzutreffenden Schätzungsgrundlagen ausgegangen und habe den Sachverhalt nicht hinreichend festgestellt. Im Sinne von Beweisofferten nennt die Beschwerdeführerin dabei verschiedene Zeugen bzw. Auskunftspersonen.

E.
Ein Begehren der Beschwerdeführerin vom 4. Januar 2013 um Ausstand der Richterin Salome Zimmermann und des Richters Daniel Riedo wurde mit Zwischenentscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 30. Januar 2013 abgewiesen. Das Bundesgericht wies eine dagegen erhobene Beschwerde am 27. Mai 2013 ab (Urteil 2C_220/2013).

F.
Mit Vernehmlassung vom 5. Februar 2013 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Beschwerdeführerin vollumfänglich abzuweisen und der "Einspracheentscheid" vom 30. Oktober 2012 sei zu bestätigen.

G.
Mit unaufgefordert eingereichter Stellungnahme vom 7. März 2013 hält die Beschwerdeführerin an ihren Beschwerdevorbringen fest.

H.
Auf weitere Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird, soweit erforderlich, im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Auf die funktionelle Zuständigkeit ist im Folgenden einzugehen, wobei zunächst festzustellen ist, welches Recht anwendbar ist.

1.2.1 Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2008 und 2009 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2009 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom

23. Februar 2010 E. 1.3; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 1.3, A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 2.2 und E. 5.7 sowie A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 1.3 mit Hinweisen). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip oder die Ermessensveranlagung dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71, 72 oder 79 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 1.3 und A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 1.2). Hingegen kann unter anderem Art. 81 MWSTG unter die von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anvisierten Verfahrensbestimmungen subsumiert werden (PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, S. 1235 N 670).

1.2.2

1.2.2.1 Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1 und BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N. 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 1816).

1.2.2.2 Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. "Sprungbeschwerde": Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.).

1.2.3 Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Die Vorinstanz

sieht diese Verfügung in der als "Verfügung" bezeichneten Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. [...] vom 15. Dezember 2011. Freilich ist es nach neuerer Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich nicht zulässig, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG auszugestalten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 4.2 f., mit Hinweisen).

Vorliegend stellt aber jedenfalls der als "Einspracheentscheid" bezeichnete Entscheid der ESTV vom 30. Oktober 2012 eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG dar. Indem die Beschwerdeführerin dagegen beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhob, hat sie einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens (E. 1.2.2.1) zumindest in Kauf genommen. Ihre vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG – als "Zustimmung" zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde (E. 1.2.2.2) zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" vom 30. Oktober 2012 einlässlich begründet ist (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 1.2.3 und E. 4.2.5.3).

1.2.4 Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

1.3 Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.4 Im Verwaltungsverfahren und der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG). Dieser Grundsatz gilt auch im Mehrwertsteuerrecht, da nach Art. 81 Abs. 1 MWSTG der Vorbehalt für Steuerverfahren gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das Mehrwertsteuerrecht keine Anwendung mehr findet (s. vorne E. 1.2.1). Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (sog. materielle Beweislast). Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweisbelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts

2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4206/2012 vom 13. März 2013 E. 2.2.1).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

2.2 Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Leistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Mehrwertsteuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG).

2.2.1 Beim Begriff der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Wichtige Indizien für die selbständige Ausübung der Tätigkeit sind insbesondere das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten, das Tragen des unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust), die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht und diese selbständig organisieren zu können. Daneben können die Beschäftigung von Personal, die Vornahme erheblicher Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten, verschiedene und wechselnde Auftraggeber sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit eine Rolle spielen. Ob eine Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinn als selbständig oder unselbständig anzusehen ist, bestimmt sich stets aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (Urteile des Bundesgerichts 2C_554/2010 vom 21. September 2011 E. 2.2, 2C_426/2008 und 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 2.2, 2C_430/2008 vom 18. Februar 2009 E. 2.2, 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 77 S. 569 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3695/2012 vom 30. Juli 2013 E. 3.2, A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 2.2.1, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2.1 und A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.2).

2.2.2 Weitere – aber nicht allein ausschlaggebende – Indizien für die mehrwertsteuerliche Behandlung bilden ferner die Art der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge sowie die Qualifikation einer Person als selbständig oder unselbständig im Zusammenhang mit den direkten Steuern (Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2, 2A.304/2003 vom 14. November 2003, veröffentlicht in ASA 76 S. 627 E. 3.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.2 und A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.4). Aufgrund der verschiedenen Zielsetzungen der einzelnen Rechtsgebiete können sich jedoch zwischen der Beurteilung nach mehrwertsteuerlichen Überlegungen und jener betreffend direkte Steuern bzw. Sozialversicherungsrecht Abweichungen ergeben. Es ist somit durchaus möglich, dass ein und dieselbe Person in den verschiedenen Bereichen unterschiedlich eingestuft wird (Urteil des Bundesgerichts vom 15. Oktober 1993, veröffentlicht in ASA 64 S. 732 E. 3d; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3695/2012 vom 30. Juli 2013 E. 3.2.2 und E. 7.2.2, A-2950/2011 vom 8. Februar 2012 E. 2.2.2, A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 2.2.2, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2.2, A-5460/2008 vom 21. Mai 2010 E. 3.5.1, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.2 und A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 3.4.1).

2.2.3 Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Begriff der Selbständigkeit eher weit auszulegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.2, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.4 und A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2; vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 115, 174 f.).

2.2.4 Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich, sondern nach konstanter Rechtsprechung auch dafür, ob er überhaupt als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat. Denn das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 2.2.4, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.2, A-5876/2008 vom 24. März 2010 E. 2.2, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2, A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008).

In wessen Namen aufgetreten wird, ist ferner von zentraler Bedeutung beim mehrwertsteuerlichen Stellvertretungstatbestand gemäss Art. 11 aMWSTG. Denn als blosser Vermittler einer Leistung gilt nur, wer diese ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt (Abs. 1). Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine mehrwertsteuerliche Leistung vor (Abs. 2).

2.3 Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger (oder ein Dritter für ihn) als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG).

2.4 Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; BVGE 2007/23 E. 2.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.4, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.3 und A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.8, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer nicht nur bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten, sondern auch bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 565 ff. E. 3.2; BVGE 2007/23 E. 2.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.4 und A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.3). Nicht entscheidend ist deshalb grundsätzlich, wie die Parteien ihr Vertragsverhältnis ausgestalten (Urteil des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4).

2.5 Miteinander verbundene Leistungen sind mehrwertsteuerlich als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang zu betrachten, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (sog. Gesamtleistung; vgl. Art. 36 Abs. 4 aMWSTG). Liegt eine Gesamtleistung vor, erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, das heisst nach der

Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_807/2008 vom 19. Juni 2009 E. 2.2, mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4206/2012 vom 13. März 2013 E. 2.5, mit Hinweis).

2.6 Die Mehrwertsteuersystematik ist grundsätzlich auf die Überwälzbarkeit der Steuer ausgerichtet (vgl. Art. 1 Abs. 2 aMWSTG). Dies hat jedoch nicht zur Folge, dass sich der Steuerpflichtige im Steuerjustizverfahren mit Erfolg mit dem Einwand gegen eine Steuernachforderung wehren kann, er könne die nacherhobene Steuer nicht mehr auf den Leistungsbezüger überwälzen. Denn aus dem Überwälzbarkeitsprinzip entsteht gegenüber dem Staat kein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Überwälzung der Mehrwertsteuer, genauso wenig wie er kraft öffentlichen Rechts verpflichtet werden könnte, die Steuer zu überwälzen. Die Bezahlung rechtmässig erhobener Steuernachforderungen lässt sich somit nicht unter Hinweis auf die Unmöglichkeit der Überwälzung verweigern (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008 E. 3.4, mit Hinweis auf RIEDO, a.a.O., S. 21; XAVIER OBERSON, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Art. 1 N. 28; s. zum Ganzen ferner auch Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2008 und 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 4.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 2.4.2, mit Hinweisen). Daran hat sich auch mit Inkrafttreten des MWSTG nichts geändert (vgl. zu Art. 1 Abs. 3 Bst. c MWSTG FELIX GEIGER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Zürich 2012, N. 28 zu Art. 1 MWSTG, mit Hinweisen). Ob und inwieweit die entsprechenden Mehrwertsteuern auf Dritte überwälzt werden können, richtet sich nach privatrechtlichen Vereinbarungen und ist gegebenenfalls vom Zivilrichter zu entscheiden (vgl. Art. 37 Abs. 6 aMWSTG; zum neuen Recht Art. 6 MWSTG).

2.7

2.7.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5312/2008 vom 19. Mai 2010 E. 2; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Der Steuerpflichtige hat selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschulde-

ten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern. Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet auch, dass der Leistungserbringer für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung selbst verantwortlich ist (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2 und 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1344/2011 und A-3285/2011 vom 26. September 2011 E. 3.1 sowie A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.1).

2.7.2 Zu den Obliegenheiten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die Buchführungspflicht. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (Art. 58 Abs. 1 Satz 1 aMWSTG). Über die Buchführungspflicht kann die ESTV nähere Bestimmungen aufstellen (Art. 58 Abs. 1 Satz 2 aMWSTG). Von dieser Befugnis hat sie im Rahmen des Erlasses der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994 [herausgegeben im Frühling 1997]; als Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001] danach herausgegeben per 1. Januar 2001 [und per 1. Januar 2008 herausgegeben als Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer]) Gebrauch gemacht. In der – vorliegend einschlägigen – Wegleitung 2008 sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsvorfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884 f.) und sämtliche Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können (sog. "Prüfspur"; vgl. statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5274/2011 vom 19. März 2013 E. 4.1.3, A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.3.1 und A-7570/2009 vom 22. Juni 2011 E. 2.2.1).

2.8

2.8.1 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), so nimmt die ESTV gemäss Art. 60 aMWSTG eine Schätzung nach pflichtgemäs-

sem Ermessen vor (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1). Diese Bestimmung ist auch heranzuziehen, falls mangels Aufzeichnungen – worunter nicht nur Geschäftsbücher im Sinne von Art. 58 Abs. 1 aMWSTG zu verstehen sind (vgl. dazu PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in: ASA 69 S. 518) – die sachverhaltsmässigen Grundlagen zur Beantwortung der Frage, ob überhaupt eine Steuerpflicht vorliegt, nicht einwandfrei ermittelt werden können (zur Ermessensveranlagung als Sachverhaltsermittlung durch Schätzung vgl. grundlegend: BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 404; zur Rechtslage bei den direkten Steuern: THOMAS STADELMANN, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen, veröffentlicht in: SteuerRevue [StR] 2001 S. 258 ff., 260).

2.8.2 Art. 60 aMWSTG unterscheidet nach dem Ausgeführten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessensveranlagung führen. Die erste ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung (Konstellation 1). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: BGE 105 Ib 181 E. 4a; Urteile des Bundesgerichts 2C_429/2009 vom 9. November 2009 E. 3 und 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Konstellation 2). Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt die kontrollierte Person ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (zum Ganzen statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.5.2 mit Hinweisen).

2.9

2.9.1 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen,

dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.6.1).

2.9.2 Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen, hat sie dabei diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, N. 1682). In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.6.2 mit weiteren Hinweisen; MOLLARD, a.a.O., S. 530 ff.).

2.9.3 Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auch zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. Umlageverfahren), vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteile des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2 und 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 2.3.4 und A-689/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2.6.3).

2.10 Die Vorinstanz zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung oder sei es für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (statt vieler: BVGE 2009/60 E. 2.8).

2.10.1 Erfahrungszahlen sind Ergebnisse, die aus zuverlässigen Buchhaltungen gewonnen und nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten sta-

tistisch verarbeitet werden. Sie sind keine Rechtssätze und auch keine Beweismittel (solange sie nicht z.B. durch ein Sachverständigengutachten erwiesen sind), die den Geschäftsbüchern gleichgestellt wären (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [«dealing at arm's length»], veröffentlicht in: ASA 77 S. 658 ff., 665, 679, mit Hinweisen).

2.10.2 Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 679). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie breit abgestützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (vgl. MOLLARD, a.a.O., S. 553). Mit anderen Worten müssen sie aufgrund umfassender, repräsentativer, homogener und aktueller Stichproben gewonnen werden. Das verlangt, dass sie aufgrund einer genügenden Anzahl von Fällen ermittelt werden. Der Stichprobenumfang lässt sich nicht in einer absoluten Zahl bestimmen, welche für alle Branchen gültig wäre. Die Wahl der Stichproben darf nicht einseitig nur günstige oder ungünstige Verhältnisse betreffen. Sie muss alle Verhältnisse in angemessener Anzahl umfassen, um repräsentative Ergebnisse ermitteln zu können (BVGE 2009/60 E. 2.8.1; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1933/2012 vom 20. November 2012 E. 2.7.2, mit weiteren Hinweisen).

2.10.3 Die Steuerbehörde hat die Pflicht, der steuerpflichtigen Person die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundzugeben (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 682 f., mit zahlreichen Hinweisen). Dies folgt aus der Begründungspflicht. Die Behörde hat der steuerpflichtigen Person die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist – beinhaltend auch die Zahlen und Erfahrungswerte –, bekannt zu geben. Sie hat zu erläutern, dass die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche entstammen wie das eingeschätzte (gegebenenfalls) steuerpflichtige Unternehmen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sind, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. Nur so ist es der steuerpflichtigen Person möglich, die Veranlagung sachgerecht anzufechten (Urteil des Bundesgerichts 2A.284/2000 vom 5. Dezember 2000 E. 3, mit Hinweisen).

2.10.4 Da es sich bei Erfahrungszahlen prinzipiell um Durchschnittswerte handelt, dürfen sie im Einzelfall nicht lediglich in schematischer Weise angewendet werden. In Ausübung des pflichtgemässen Ermessens muss bei der Anwendung von Erfahrungszahlen deshalb deren Streubreite (zwischen Maximal- und Minimalwert) beachtet werden, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll (Urteil des Bundesgerichts vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in: ASA 52 S. 234 E. 4). Inwiefern die Verwaltung ihr Ermessen ausgeübt hat, ist in der Entscheidbegründung darzulegen (zum Ganzen: BVGE 2009/60 E. 2.8.4; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.7.4, mit weiteren Hinweisen).

2.11

2.11.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.11.2 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation – als Rechtsfrage – uneingeschränkt. Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen jedoch eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (zum Ganzen statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.9.2). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht bestätigt (vgl. bereits Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3, ferner: Urteil des Bundesgerichts 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

2.11.3 Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 1.4). Sind die Voraussetzungen erfüllt (erste Stufe) und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurück-

haltung (E. 2.11.2) vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung (dritte Stufe) zu erbringen (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4750/2012 vom 22. Juli 2013 E. 2.4.3 und A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.4.2). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und sie hat auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

3.

Im vorliegenden Fall betrieb die Beschwerdeführerin in der hier massgebenden Zeit den Sauna-Club "C._____" mit einem Restaurant und einer Bar. Nach den unbestritten gebliebenen Ausführungen der Vorinstanz bezahlten die männlichen Kunden einen Eintritt von Fr. 70.- und Paare ein Eintrittsgeld von Fr. 80.- für den zeitlich unbegrenzten Zutritt zur Infrastruktur (Schwimmbad, Dampfbad, Whirlpool und Sauna) und die Benutzung diverser Gegenstände (wie z.B. Bademäntel und Handtücher). Ferner stellte die Beschwerdeführerin den in ihrem Club tätigen Sexarbeiterinnen gegen ein Eintrittsgeld von Fr. 100.- die genannte Infrastruktur, Verbrauchsmaterial (wie z.B. Kondome und Gleitcrème) sowie getrennte Standardzimmer zur Verfügung. Für die Benutzung einer Luxussuite hatten die Kunden der Beschwerdeführerin zusätzlich Fr. 100.- zu bezahlen. Die diversen gastgewerblichen Leistungen wurden grundsätzlich sowohl den Sexarbeiterinnen als auch den Kunden in Rechnung gestellt; davon ausgenommen waren jeweils ein Abendmenu sowie bei den Sexarbeiterinnen alkoholfreie Getränke.

Jedes Jahr veranstaltete die Beschwerdeführerin vier Parties, bei welchen die Herren einen Betrag von Fr. 300.- für die Teilnahme sowie die Inanspruchnahme erotischer Dienstleistungen von den anwesenden Sexarbeiterinnen bezahlten. Von diesem Betrag wurden jeweils Fr. 70.- als Eintrittsgeld verbucht und Fr. 230.- als Entgelt für die zu erbringenden erotischen Dienstleistungen unter den an der Party teilnehmenden Sexarbeiterinnen aufgeteilt, wobei die Fr. 230.- von der Beschwerdeführerin weder verbucht noch deklariert wurden. Die Sexarbeiterinnen hatten an

den Partytagen kein Eintrittsgeld zu entrichten. Nach Darstellung der Beschwerdeführerin war an diesen Tagen für Herren, welche nicht an den Parties teilnehmen wollten, gegen ein Eintrittsgeld von Fr. 70.- der normale Saunabetrieb zugänglich (vgl. Beschwerde, S. 6).

3.1

3.1.1 Für die Beurteilung der Selbständigkeit und die Bestimmung des mehrwertsteuerrechtlichen Leistungserbringers ist das Handeln im eigenen Namen und der Auftritt gegen aussen entscheidend (E. 2.2.1 und E. 2.2.4). Dabei ist die Frage massgebend, wie das Erotikangebot für die Allgemeinheit, für einen neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2950/2011 vom 8. Februar 2012 E. 3.1.1 und A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 4.1.1).

3.1.2 Wie das in Frage stehende Erotikangebot für einen Aussenstehenden objektiv erkennbar in Erscheinung tritt, kann vorliegend in erster Linie gestützt auf die Homepage der Beschwerdeführerin beurteilt werden, auf welcher die Erotikdienstleistungen angeboten worden sind ([…]). Aktenkundig sind Ausdrucke des Internetauftritts vom 25. Mai 2011 und vom 30. Mai 2012 (Akten Vorinstanz, act. 11).

Auf dem Ausdruck der Homepage vom 25. Mai 2011 wird für eine "MEGA PARTY IM C._____ MIT TOP GIRLS" am 1. Juli 2011 geworben. Nebst dem Eintrittspreis von Fr. 300.- und einer Zeitangabe findet sich darin insbesondere der Vermerk "inkl. Sex".

Der jüngere Ausdruck vom 30. Mai 2012 enthält nebst einer Preisangabe für eine Party mit dem Hinweis "Eintritt inkl. 3x Sex" als Erläuterung zu zwei Fotos einer Frau den Vermerk "D._____ 23 Jahre". Zu einer weiteren, darin enthaltenen Preisangabe für einen "Top Hit" mit "1/2 Std. Sex" findet sich zudem der Hinweis, dass ab 12:00 Uhr "selbstverständlich" auch der normale Eintritt von Fr. 90.- bezahlt werden könne, und zwar für einen zeitlich unbeschränkten Aufenthalt.

Auf allen Ausdrucken der Homepage sind die Adresse und die Telefonnummer des Clubs aufgeführt.

Nach den genannten Internetauftritten hat der Sauna-Club "C._____" die Erotikdienstleistungen im eigenen Namen angepriesen. Für die Allgemeinheit, das heisst für einen neutralen Dritten, trat damit der Club "C._____" als Leistungserbringer der Erotikdienstleistungen auf. Dies

gilt umso mehr, als auf den Ausdrucken der Homepage nur die Adresse und die Telefonnummer des Sauna-Clubs angegeben sind. Zwar enthält die Homepage nach den genannten Ausdrucken auch eine Unterrubrik "Girls", deren Inhalt nicht aktenkundig ist. Selbst wenn diese Unterrubrik Angaben enthalten sollte, welche dem Kunden eine direkte Kontaktaufnahme mit den Sexarbeiterinnen ohne Vermittlung durch die Beschwerdeführerin ermöglichen, tritt jedoch nach aussen in erster Linie – namentlich aufgrund der Preisangabe für eine Party mit dem Vermerk "inkl. Sex" – der Club als Anbieter der Sexdienstleistungen in Erscheinung. Nichts daran ändern kann der Umstand, dass auf einem der Ausdrucke der Homepage Fotos einer Sexarbeiterin abgebildet sind und ihr Vorname bzw. Pseudonym festgehalten ist (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_239/2008 vom 26. August 2008 E. 2.4 f.). Der Internetauftritt spricht damit gegen die mehrwertsteuerrechtliche Selbständigkeit der einzelnen Sexarbeiterinnen. Im Weiteren liegen keine Anhaltspunkte vor und wird auch nicht seitens der Beschwerdeführerin geltend gemacht, dass sich der relevante Inhalt der Homepage in der Zeit vom 1. April 2008 bis zum 25. Mai 2011 bzw. 30. Mai 2012 wesentlich verändert hat. Die Unterschiede zwischen den Ausdrucken vom 25. Mai 2011 und 30. Mai 2012 erscheinen im Übrigen mit Bezug auf die Frage, ob die Beschwerdeführerin gegenüber Dritten im eigenen Namen handelte und auftrat, nicht als entscheidend.

3.1.3 Ferner kann nicht gesagt werden, die Sexarbeiterinnen handelten in völliger betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit: Die Beschwerdeführerin bietet an vier Tagen im Jahr neben dem Sauna- bzw. Poolbetrieb Parties an, wobei sie auch die jeweiligen Tarife festlegt. In den Pauschalbeträgen sind sämtliche sexuellen Dienstleistungen während der Party inbegriffen. Der nach Abzug der Eintrittsgelder von je Fr. 70.- verbleibende Umsatz wird anschliessend auf die anwesenden Damen verteilt. Diese können demnach die genauen Preise für die jeweils konkret erbrachten Leistungen nicht massgeblich mitbestimmen. Es ist durchaus möglich, dass die Preise gegenüber denjenigen im Einzelservice stark verbilligt sind. Jedenfalls beeinträchtigt die Preisvorgabe der Beschwerdeführerin die betriebswirtschaftliche Unabhängigkeit der Frauen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.3, mit Hinweisen; vgl. dazu ferner Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2008 und 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 4.2 ff.).

Nicht nur das spricht gegen eine mehrwertsteuerliche Selbständigkeit der Damen, sondern auch der Umstand, dass sie in einer weitgehenden ar-

beitsorganisatorischen Abhängigkeit zur Beschwerdeführerin stehen. Denn es sind jeweils mehrere Frauen, welche die Infrastruktur und die weiteren Betriebsmittel gleichzeitig oder nacheinander für ihre Sexangebote nutzen. Zudem legt die Beschwerdeführerin die Öffnungszeiten des Sauna-Clubs bzw. die Dauer der Parties fest. Umfang und Zeitpunkt der Leistungserbringung der einzelnen Damen sind folglich direkt von der Belegungsdichte der beschwerdeführerischen Betriebsmittel abhängig. Leistungsumfang und -zeit können die Sexarbeiterinnen dementsprechend nur bedingt frei wählen. Sie bestimmen sich vielmehr nach Massgabe der betrieblichen Möglichkeiten und weitgehend auch der Bedürfnisse bzw. des Willens der Beschwerdeführerin (Urteil des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in: ASA 77 S. 570 f. E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2950/2011 vom 8. Februar 2012 E. 3.2.2 und A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 3.3). Es steht im ureigensten Interesse der Beschwerdeführerin, dass die Zimmer bestmöglich ausgelastet sind und dass Friktionen weitestgehend vermieden werden, weshalb sich die Damen zwangsläufig einer entsprechenden betrieblichen Ordnung der Beschwerdeführerin unterziehen müssen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2950/2011 vom 8. Februar 2012 E. 3.2.2, mit Hinweis). So werden die Anwesenheiten der Sexarbeiterinnen wohl derartig zusammengestellt, dass sie die Bedürfnisse der Kunden bestmöglich abdecken und so eine möglichst hohe Auslastung des Etablissements der Beschwerdeführerin erreicht werden kann (vgl. zum Ganzen auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.3, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009).

3.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Sexarbeiterinnen würden auch bei den direkten Steuern und den Sozialversicherungen bzw. "in sämtlichen Rechtsgebieten" als selbständig erwerbstätig qualifiziert (vgl. Beschwerde, S. 8 ff.).

Die Art der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge und die Qualifikation einer Person als selbständig oder unselbständig im Zusammenhang mit den direkten Steuern bilden zwar – wie ausgeführt – nicht unbedeutende, aber dennoch nicht allein ausschlaggebende Indizien für die mehrwertsteuerliche Behandlung (E. 2.2.2). Es können sich somit Abweichungen zwischen der Beurteilung nach mehrwertsteuerlichen Überlegungen und jener betreffend Sozialversicherungsrecht bzw. direkten Steuern ergeben. Insbesondere aufgrund der verschiedenen Zielsetzungen dieser Rechtsgebiete ist es durchaus möglich, dass ein und dieselbe

Person in den verschiedenen Bereichen unterschiedlich eingestuft wird (s. zum Ganzen E. 2.2.2). Nichts Gegenteiliges ergibt sich im Übrigen aus der von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang erwähnten Literatur (vgl. Beschwerde, S. 9). An der entsprechenden Stelle wird zwar ausgeführt, der Begriff der Selbständigkeit oder Unselbständigkeit von natürlichen Personen im Umsatzsteuerrecht entspreche "im Wesentlichen demjenigen des Einkommenssteuerrechts" (HEINZ KELLER, Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit sowie Begriff der Nachhaltigkeit als zwei Kriterien für die Abklärung der subjektiven Steuerpflicht, veröffentlicht in: ASA 74, S. 439 ff., S. 441; vgl. dazu Beschwerde, S. 9). Daraus ergibt sich jedoch nicht, dass sich die Begriffe der Selbständigkeit bei der Mehrwertsteuer und den direkten Steuern vollständig decken.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist auch nicht erkennbar, dass der Begriff der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit mit dem entsprechenden Begriff in weiteren Rechtsgebieten (wie etwa dem Aufenthaltsrecht) identisch ist. Am Ausgang des vorliegenden Verfahrens vermag jedenfalls eine allfällige sozialversicherungsrechtliche, direktsteuerliche, aufenthaltsrechtliche oder eine in weiteren, nicht mehrwertsteuerrechtlichen Rechtsgebieten anzunehmende Selbständigkeit der Damen nichts zu ändern. Denn vorliegend deutet zu viel auf die mehrwertsteuerliche Zurechnung der fraglichen Dienstleistungen an die Beschwerdeführerin hin (vgl. vorn E. 3.1; s. dazu auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3695/2012 vom 30. Juli 2013 E. 3.2 und A-6241/2011 vom 12. Juni 2012 E. 3.4).

3.3 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die durch die Sexarbeiterinnen erbrachten Dienstleistungen aufgrund des nach aussen sichtbaren Erscheinungsbildes einen in die Gesamtorganisation des Betriebs integrierten Zweig des Sauna-Clubs der Beschwerdeführerin bildeten. Sie bzw. der Club und die Sexarbeiterinnen erschienen als unternehmerische Einheit, wobei massgebend ist, dass die Beschwerdeführerin mit dem Club nach aussen im eigenen Namen auftrat. Die Umsätze der Sexarbeiterinnen sind ihr mehrwertsteuerrechtlich zuzurechnen (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009 E. 2.2.3).

4.

Es bleibt auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit diese nicht bereits durch die voranstehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizit widerlegt sind.

4.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, es bestehe kein ursächlicher, innerer Zusammenhang zwischen der von ihr erbrachten Leistung und dem von den Sexarbeiterinnen vereinnahmten Entgelt bzw. dem von den Freiern bezahlten Dirnenlohn (Beschwerde, S. 10 f.; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. März 2013, S. 6).

Wie ausgeführt ist entscheidend, wie das Sexangebot für einen neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (E. 2.2.1 und E. 2.2.4). Unter diesem Blickwinkel erscheint – wie gezeigt (E. 3.1) – jeweils die Beschwerdeführerin als Anbieterin der sexuellen Dienstleistungen am Markt. Selbstverständlich vereinbart der Kunde letztlich mit der einzelnen Dame die Einzelheiten der zu erbringenden Leistung. Auch ist davon auszugehen, dass das jeweilige Entgelt im Fall der Barzahlung direkt durch die Prostituierten gefordert und bezogen wurde, es sei denn, der Kunde nahm an einer der Parties teil und hatte den dafür zu entrichtenden (Gesamt-)Preis beim Eintritt bezahlt. Diese Umstände ändern jedoch das nach aussen vermittelte Gesamtbild, wonach die Beschwerdeführerin unter Zuhilfenahme der im Club anwesenden Damen als Leistungserbringerin auftrat, nicht wesentlich. Denn die Sexarbeiterinnen unterlagen im Betrieb der Beschwerdeführerin der beschriebenen betriebswirtschaftlichen und arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit (vgl. E. 3.1.3). Vor diesem Hintergrund sind die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach sie nicht Beteiligte des die Mehrwertsteuer auslösenden Leistungsaustauschverhältnisses sei (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. März 2013, S. 6), nicht stichhaltig (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.5.3). Auch kann sie unter den gegebenen Umständen nicht mit Erfolg geltend machen, sie würde gesetzwidrig für eine nicht von ihr erbrachte Leistung besteuert (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2008 und 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 4.5).

4.2 Die Beschwerdeführerin erklärt, die Sexdienstleistungen der Prostituierten in ihrem Sauna-Club liessen sich nicht zusammen mit den Leistungen der Beschwerdeführerin als Gesamtleistung qualifizieren. Vorliegend fehle es nämlich insbesondere an einem Gesamtentgelt. Zudem würden nicht alle Saunabesucher und -besucherinnen Erotikdienstleistungen beanspruchen oder anbieten (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. März 2013, S. 3 ff.).

Vorliegend erfolgt die Zurechnung der Umsätze aus Erotikdienstleistungen zur Beschwerdeführerin nicht aufgrund einer Qualifikation ihrer eroti-

schen und nicht erotischen Leistungen als Gesamtleistung im Sinne von Art. 36 Abs. 4 aMWSTG (E. 2.5), sondern gestützt auf eine isolierte Betrachtung der Erotikdienstleistungen. Das erwähnte Vorbringen der Beschwerdeführerin vermag dieser Zurechnung somit nicht den Boden zu entziehen.

4.3 Die Beschwerdeführerin macht sodann geltend, es sei nicht gewährleistet, dass sie die nacherhobenen Steuern auf die Verbraucher überwälzen könne. Die Vorinstanz habe deshalb mit dem angefochtenen "Einspracheentscheid" Art. 1 Abs. 2 aMWSTG bzw. Art. 1 Abs. 3 Bst. c MWSTG verletzt. Es komme hinzu, dass die steuerpflichtige Person nach Art. 65 Abs. 5 MWSTG durch die Steuererhebung nur insoweit belastet werden dürfe, als dies für die Durchführung des Gesetzes zwingend erforderlich sei (vgl. Beschwerde, S. 17).

Wie ausgeführt erschienen der Club und die Sexarbeiterinnen als unternehmerische Einheit und sind deshalb die Umsätze der Prostituierten mehrwertsteuerrechtlich der Beschwerdeführerin zuzurechnen (vorn E. 3). Nach dem hiervor in E. 2.6 Erwogenen kann sich die Beschwerdeführerin unter diesen Umständen nicht mit Erfolg darauf berufen, ihr sei die nachträgliche Überwälzung auf die Verbraucher unmöglich geworden (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009 E. 2.2.3).

Nach Art. 65 Abs. 5 MWSTG darf die steuerpflichtige Person durch die Steuererhebung nur soweit belastet werden, als dies für die Durchsetzung dieses Gesetzes zwingend erforderlich ist. Gemäss diesem Gebot der schonenden Behandlung der steuerpflichtigen Person sollen die finanziellen und administrativen Belastungen der steuerpflichtigen Person minimiert werden. Art. 65 Abs. 5 MWSTG soll der Verwaltung eine Richtschnur für den Vollzug im Einzelfall und für allgemeine Praxisfestlegungen geben (vgl. zum Ganzen Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885, 6994).

Es kann offen gelassen werden, ob Art. 65 Abs. 5 MWSTG vorliegend intertemporalrechtlich anwendbar ist (vgl. vorn E. 1.2.1). Selbst wenn nämlich Letzteres der Fall wäre, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die von der Vorinstanz vorgenommene mehrwertsteuerliche Zurechnung der Umsätze aus erotischen Dienstleistungen zur Beschwerdeführerin gegen Art. 65 Abs. 5 MWSTG verstösst. Denn ein entsprechender Verstoss ist nicht allein aufgrund des Umstandes zu bejahen, dass die

Mehrwertsteuer (allenfalls) nicht auf den Verbraucher überwälzt werden kann.

4.4 Die Beschwerdeführerin macht geltend, es liege weder ein direktes, noch ein indirektes Stellvertretungsverhältnis vor. Insbesondere fehle es an Dokumenten, aus welchen klar hervorgehe, dass die Sexarbeiterinnen ihre Dienstleistungen ausdrücklich im Namen sowie für Rechnung der Beschwerdeführerin erbracht hätten. Auch würden keine schriftlichen Abrechnungen über den Erlös und über bezahlte Provisionen vorliegen. Die Annahme eines indirekten Stellvertretungsverhältnisses sei ausgeschlossen, weil die Sexarbeiterinnen das vereinnahmte Entgelt für sich behalten und es nicht der Beschwerdeführerin abgeliefert hätten (Beschwerde, S. 7 f.).

Es ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass sich vorliegend von vornherein nicht die Frage nach einer allfälligen mehrwertsteuerlichen Stellvertretung durch die Beschwerdeführerin, ob nun in direkter (als blosse Vermittlerin) oder indirekter Form (vgl. vorn E. 2.2.4 Abs. 2), stellen kann, weil es den Sexarbeiterinnen hinsichtlich der im Club der Beschwerdeführerin erbrachten sexuellen Dienstleistungen an der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit mangelt und die entsprechenden Umsätze der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 2.3.6).

4.5

4.5.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die ESTV unterstelle ihr mit der Umsatzaufrechnung die Ausübung einer kriminellen Tätigkeit in Form der illegalen Förderung der Prostitution (vgl. Beschwerde, S. 11 f.).

4.5.2 Laut Art. 195 Abs. 3 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) wird jemand, der die Handlungsfreiheit einer Person, die Prostitution betreibt, dadurch beeinträchtigt, dass er sie bei dieser Tätigkeit überwacht, oder Ort, Zeit, Ausmass oder andere Umstände der Prostitution bestimmt, mit Freiheitsstrafe bis zu zehn Jahren oder Geldstrafe bestraft. Gemäss Rechtsprechung setzt die Strafbarkeit voraus, dass auf die Prostituierte ein gewisser Druck ausgeübt wird, dem sie sich nicht ohne Weiteres entziehen kann, so dass sie in ihrer Entscheidung, ob und wie sie dem Gewerbe nachgehen will, nicht mehr vollständig frei ist, und dass die Überwachung oder die bestimmende Einflussnahme ihrem Willen oder ihren Bedürfnissen zuwiderläuft (BGE 129 IV 81 E. 1.2, BGE 126 IV 76 E. 2 und BGE 125 IV 269 E. 1).

4.5.3 Inwieweit das Verhalten der Beschwerdeführerin gegenüber den Sexarbeiterinnen in irgendeiner Weise im Sinne von Art. 195 Abs. 3 StGB strafrechtlich relevant gewesen sein könnte, ist nicht vom Bundesverwaltungsgericht zu beurteilen und ohnehin nicht massgebend für das vorliegende Verfahren. Die mehrwertsteuerliche Selbständigkeit wird den Damen nicht abgesprochen, weil auf sie ein unzulässiger Druck ausgeübt wurde, sondern weil sie sich in die Organisation der Beschwerdeführerin einfügten und gegen aussen Letztere für die durch die Dienstleistungen der Frauen erzielten Umsätze als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin in Erscheinung trat. Wie die Gegebenheiten im Innenverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Frauen allenfalls in strafrechtlicher Hinsicht zu qualifizieren wären, ist dabei ebenso wenig entscheidend wie die Natur des Vertragsverhältnisses (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2950/2011 vom 8. Februar 2012 E. 3.6.3.3 und A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.5.2).

4.6 Die Beschwerdeführerin bringt sodann vor, durch die von der Vorinstanz vorgenommene Aufrechnung eines Fremdumsatzes werde sie dazu angestiftet, die Sexarbeiterinnen zur Verletzung von Geschäftsgeheimnissen zu nötigen. Dadurch werde der Tatbestand von Art. 6 des Bundesgesetzes vom 19. Dezember 1986 gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG, SR 241) erfüllt und setze sich die Vorinstanz dem Vorwurf strafbaren Verhaltens aus (vgl. Beschwerde, S. 11 f.).

Gemäss Art. 6 UWG handelt insbesondere unlauter, wer Fabrikations- oder Geschäftsgeheimnisse, welche er ausgekundschaftet oder sonst wie unrechtmässig erfahren hat, verwertet oder andern mitteilt. Als Geheimnis im Sinne dieser Vorschrift gelten "Tatsachen, die weder offenkundig noch allgemein zugänglich sind, an deren Geheimhaltung der Arbeit- resp. Auftraggeber ein berechtigtes Interesse hat und die dieser tatsächlich geheim halten will; dabei ist erforderlich, dass der äusserlich durch entsprechende Vorkehren erkennbare Geheimhaltungswille darauf abzielt, die Tatsachen nur einem bestimmten Personenkreis zugänglich zu machen" (vgl. RETO A. HEIZMANN, in: Oesch/Weber/Zäch [Hrsg.], Wettbewerbsrecht II, Kommentar, N. 2 zu Art. 7 UWG, mit Hinweis). Art. 6 UWG kann gestützt auf Art. 23 Abs. 1 UWG auch strafrechtlich durchgesetzt werden, wobei in diesem Fall zwischen dem Straftatbestand von Art. 23 UWG (Unlauterer Wettbewerb) und dem Straftatbestand von Art. 162 StGB (Verletzung des Fabrikations- oder Geschäftsgeheimnisses) Idealkonkurrenz bestehen kann (HEIZMANN, a.a.O., N. 1 zu Art. 7 UWG, mit Hinweis).

Die vorliegend fraglichen Umsätze aus Sexdienstleistungen waren der Beschwerdeführerin, soweit sie anlässlich ihrer Parties erzielt wurden, ohne Weiteres bekannt (Fr. 230.- pro Herr). Insofern stehen somit keine Fabrikations- oder Geschäftsgeheimnisse der Sexarbeiterinnen auf dem Spiel, welche die Beschwerdeführerin (namentlich gegenüber den Steuerbehörden) zu wahren hätte. Von solchen Geheimnissen kann indes auch nicht mit Bezug auf die übrigen, im Rahmen des "normalen" Saunabetriebes aufgrund von Sexdienstleistungen erzielten Umsätze ausgegangen werden. Denn es wurde weder substantiiert noch ist aus den Akten ersichtlich, dass ein äusserlich aufgrund entsprechender Vorkehren erkennbarer Geheimhaltungswille der betroffenen Sexarbeiterinnen vorhanden war.

Vor diesem Hintergrund ist das Vorbringen der Beschwerdeführerin, es lägen Verstösse gegen das Lauterkeits- und/oder Strafrecht vor, von vornherein unbegründet. Dies gilt umso mehr, als in der Rechtsprechung in vergleichbaren Fällen mehrwertsteuerliche Zurechnungen von Umsätzen aus Sexdienstleistungen zu den Betreibern von Erotikclubs mehrfach bestätigt worden sind (vgl. anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2008 und 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6241/2011 vom 12. Juni 2012 E. 3 f. und A-2950/2011 vom 8. Februar 2012 E. 3).

4.7 Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe mit dem angefochtenen "Einspracheentscheid" die Wirtschaftsfreiheit der Sexarbeiterinnen verletzt (vgl. Beschwerde, S. 13).

Weshalb vorliegend die Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) der im Club der Beschwerdeführerin tätigen Sexarbeiterinnen verletzt sein soll, ist angesichts des Umstandes, dass die streitigen Umsätze der Beschwerdeführerin und nicht den Sexarbeiterinnen mehrwertsteuerlich zuzurechnen sind, nicht erkennbar. Das genannte Vorbringen der Beschwerdeführerin ist somit nicht stichhaltig.

4.8 Sodann macht die Beschwerdeführerin geltend, das hiervor erwähnte Urteil des Bundesgerichts 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009 habe vorliegend keine präjudizielle Wirkung. Dies gelte umso mehr, als das Bundesgericht in dieser Entscheidung unzutreffenderweise angenommen habe, dass der im entsprechenden Verfahren zu beurteilende Sachverhalt mit dem im bundesgerichtlichen Urteil 2C_426/2008 und 2C_432/2008 vom 18. Feb-

ruar 2009 beurteilten Sachverhalt praktisch identisch sei. Das Bundesgericht habe dabei übergangen, dass die Prostituierten im letztgenannten Fall (indirekte) Stellvertreterinnen der Bordellbetriebe gewesen seien. Es komme hinzu, dass das Urteil des Bundesgerichts 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009 mit Blick auf den Vertrauensschutz nicht rückwirkend für die vorliegende, von der Vorinstanz vorgenommene Aufrechnung von Einnahmen der Prostituierten herangezogen werden könne (Beschwerde, S. 13 ff.; vgl. dazu auch die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. März 2013, S. 2).

Der Beschwerdeführerin ist in diesem Zusammenhang entgegenzuhalten, dass vorliegend nicht zu klären ist, ob das Bundesgericht in seinem Urteil 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009 zu Recht von einem Sachverhalt ausgegangen ist, der mit dem im Verfahren 2C_426/2008 bzw. 2C_432/2008 beurteilten weitgehend identisch ist.

Ferner ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht mit seinem Urteil 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009 die hiervor ebenfalls erwähnte Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 betreffend die Steuerperioden 4. Quartal 1996 bis 1. Quartal 2000 bestätigte. Vorliegend stehen spätere Steuerperioden in Frage. Auch ist nicht zu erkennen, dass mit diesen beiden Urteilen eine Praxisänderung erfolgte. Die Rüge, eine Heranziehung dieser Entscheidungen bedeute eine unzulässige Rückwirkung, ist aus diesen Gründen von vornherein unbegründet (zur rückwirkenden Anwendung von Praxisänderungen auf hängige Fälle, die dem gleichen Gesetz unterstehen wie die neue Praxis vgl. im Übrigen Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in ASA 74 S. 674 E. 3.4.2 und E. 3.4.3.7 f. mit Hinweisen; BVGE 2007/14 E. 2.4).

Anzumerken ist schliesslich, dass vorliegend auch nichts gegen die Berücksichtigung des höchstrichterlichen Urteils 2C_426/2008 und 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 spricht. Auch dieses Urteil betraf ältere Steuerperioden (1. Quartal 1996 bis 2. Quartal 2000). Zudem wurden darin Umsätze aus erotischen Dienstleistungen – entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin – ohne Abstützung auf die Stellvertretungsregelung (damals Art. 10 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV, AS 1994 1464]) mehrwertsteuerlich dem Betreiber der Erotiketablissements zugerechnet.

5.
Da feststeht, dass die Beschwerdeführerin mit Bezug auf die Dienstleistungen der Sexarbeiterinnen in ihrem Saunaclub in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht als Leistungserbringerin zu betrachten ist, ist als Nächstes die Rechtmässigkeit der von der ESTV vorgenommenen Ermessenseinschätzung dieses Umsatzes zu beurteilen.

5.1 Die Beschwerdeführerin hat unbestrittenermassen die von den Sexarbeiterinnen erzielten Umsätze nirgends in ihrer Buchhaltung erfasst. Die Buchhaltungsunterlagen entsprechen demzufolge nicht den gesetzlichen Anforderungen, da sie nicht vollständig sind (E. 2.7.2). Unter diesen Umständen war die ESTV dazu berechtigt und verpflichtet, den fraglichen Umsatz durch eine pflichtgemässe Schätzung zu ermitteln (erste Stufe; vgl. vorn E. 2.9.1 und E. 2.11.3). Der Einwand der Beschwerdeführerin, sie habe die entsprechenden Umsätze bei den Sexarbeiterinnen nicht in Erfahrung bringen dürfen, weshalb eine Verbuchung weder zulässig noch geboten gewesen sei (vgl. insbesondere Beschwerde, S. 16), ist nicht stichhaltig. Wie vorne aufgezeigt, sind der Beschwerdeführerin die betreffenden Umsätze mehrwertsteuerrechtlich zuzurechnen (E. 3.3), so dass sie diese als Ertrag zu verbuchen und darüber mit der ESTV abzurechnen hatte.

5.2
5.2.1 Die ESTV hat eine pflichtgemässe Ermessenseinschätzung vornehmen. Dies bedeutet, dass ausreichend abgestützte und plausible Schätzungshilfen heranzuziehen sind, eine vernünftige sowie zweckmässige Schätzungsmethode angewendet werden muss und auf die Besonderheiten des Einzelfalles Rücksicht zu nehmen ist (vgl. vorn E. 2.9.2). Implizit zählt dazu auch, dass die vorgenommene Ermessenseinschätzung genügend begründet wird, da nur auf diese Weise nachvollzogen und geprüft werden kann, ob die Schätzung pflichtgemäss erfolgte (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 3.4.1). Mit anderen Worten gilt es nun auf einer zweiten Stufe (vgl. vorn E. 2.11.3) – mit der gebotenen Zurückhaltung – zu prüfen, ob eine Ermessensüberschreitung durch die Vorinstanz bei der fraglichen Schätzung erkennbar ist.

5.2.2 Die ESTV stützte sich bei der Berechnung des Umsatzes aus erotischen Dienstleistungen an den Party-Tagen auf die Annahme, dass die Anzahl der teilnehmenden Herren der durchschnittlichen Zahl von Männerbesuchen pro Tag bei der Beschwerdeführerin entspricht. Zur Ermitt-

lung der letzteren Zahl zog die Vorinstanz (I) die Bruttoeinnahmen aus den Eintritten gemäss der Erfolgsrechnung der Beschwerdeführerin heran, (II) zog hiervon die (gestützt auf die Tagesabrechnungen bzw. die Kassa-Berichte der Beschwerdeführerin zum Jahr 2010 geschätzten) Einnahmen aus Damen- und Paareintritten während den hier streitigen Steuerperioden ab, (III) dividierte das Zwischenresultat (Total Eintritte Herren [brutto]) durch einen Eintrittspreis von Fr. 67.- "gem. Basis 2010" pro männlichen Gast und (IV) teilte das Ergebnis (Anzahl Eintritte Herren im Jahr) durch die Anzahl Tage eines Jahres bzw. durch 365 (vgl. E. 2.4 Abs. 1 des "Einspracheentscheids" und Akten Vorinstanz, act. 18 Beilage 1).

Den Umsatz aus erotischen Dienstleistungen an Party-Tagen errechnete die Vorinstanz sodann, indem sie die Zahl der an einer Party teilnehmenden Herren mit der Anzahl Parties pro Jahr und dem Eintrittspreis für die Herren (Fr. 300.-) multiplizierte und vom Ergebnis pro Partyteilnehmer des entsprechenden Jahres den bereits verbuchten und besteuerten Betrag von Fr. 70.- pro Eintritt abzog (vgl. E. 2.4 Abs. 1 des "Einspracheentscheids").

Mit Bezug auf die Nicht-Party-Tage (bei einem vollen Jahr 361 Tage) ging die Vorinstanz von der gemäss dem vorne genannten Vorgehen errechneten Zahl von Männerbesuchen pro Jahr aus, zog davon die kalkulierte Anzahl der Eintritte der Herren an Party-Tagen ab und dividierte das Ergebnis durch die Zahl an Nicht-Party-Tagen pro Jahr (361; vgl. E. 2.4 Abs. 2 des "Einspracheentscheids" und Akten Vorinstanz, act. 18 Beilage 1). Die so ermittelte durchschnittliche Anzahl der Männerbesuche pro Nicht-Party-Tag multiplizierte die ESTV mit dem von ihr aufgrund von Erfahrungswerten geschätzten Preis für erotische Dienstleistungen von Fr. 150.- und mit der Anzahl der Nicht-Party-Tage pro Jahr. Schliesslich zog die Vorinstanz vom Ergebnis die Summe der von den Damen im entsprechenden Jahr bezahlten Eintrittsentgelte ab, weil dieser Betrag bereits in die Steuerbemessungsgrundlage geflossen sei. Dies ergibt nach Auffassung der ESTV den nachzubesteuernden Umsatz aus erotischen Dienstleistungen der Prostituierten an Nicht-Party-Tagen.

5.2.3

5.2.3.1 Die Beschwerdeführerin rügt insbesondere, es sei willkürlich anzunehmen, dass die nicht anlässlich ihrer Parties erbrachten erotischen Dienstleistungen mit einem Entgelt von Fr. 150.- abgegolten wurden. Sie beruft sich dabei auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-

1562/2006 vom 26. September 2008 und macht geltend, in dieser Entscheidung sei man von einem durchschnittlichen Preis der erotischen Dienstleistungen von Fr. 115.- ausgegangen (Beschwerde, S. 20).

Die ESTV führte in der Einschätzungsmitteilung aus, der Betrag von Fr. 150.- ergebe sich aus Vergleichszahlen aus anderen Clubs, wo für 30 Min. Fr. 150.-, für 60 Min. Fr. 300.- sowie für einen "Quicky" Fr. 50.- bezahlt werde (Akten Vorinstanz, act. 18 Beilage 1 Fn. 9). Es seien damit auch allfällige gegenüber Paaren erbrachte erotische Dienstleistungen abgegolten. Zudem werde mit diesem tiefen Ansatz auch dem Umstand Rechnung getragen, dass nicht alle Besucher erotische Dienstleistungen in Anspruch nehmen würden (vgl. auch E. 3.7.2 des "Einspracheentscheids"). Im "Einspracheentscheid" verwies die ESTV in diesem Zusammenhang auch auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008.

5.2.3.2 Die ESTV hat sich bei ihrer Schätzung auf Daten einer nicht offen gelegten Zahl anderer Betriebe gestützt. Sie hat dabei auch nicht erläutert, dass die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche zuzurechnen, sondern auch in anderer Hinsicht mit dem Club C._____ vergleichbar sind, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. Die Angaben, wonach in anderen Clubs für 30 Min. Fr. 150.-, für 60 Min. Fr. 300.- sowie für einen "Quicky" Fr. 50.- zu bezahlen sind, genügen deshalb für sich allein nicht als Begründung (vgl. vorn E. 2.10.3).

Freilich hat die ESTV im "Einspracheentscheid" im Zusammenhang mit dem Ansatz von Fr. 150.- pro Dienstleistung auch auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 verwiesen. In diesem Urteil hatte das Gericht insbesondere ausgeführt, ein Ansatz von Fr. 115.- netto als Durchschnittswert pro Kunde liege "im unteren Rahmen" der Preise für erotische Dienstleistungen, welche in ähnlich gelagerten, vom Gericht früher beurteilten Fällen vorgelegen hätten (E. 4.2.2.2 des Urteils). Indem die ESTV im "Einspracheentscheid" auf das genannte Urteil des Bundesverwaltungsgerichts verweist, erklärt sie sinngemäss, dass sich der vorliegend angewendete Ansatz von Fr. 150.- nach ihrer Ansicht ebenfalls an den Rahmen der Preise hält, welche das Gericht in der entsprechenden Erwägung als Vergleichszahlen für die Beurteilung des damaligen Ansatzes von Fr. 115.- nannte. Gleichwohl hält ihre Begründung einer Überprüfung nicht stand. Denn es ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Vorinstanz vorliegend den Ansatz um Fr. 35.-

bzw. um rund 30 % höher als bei dem das Verfahren A-1562/2006 betreffenden Sachverhalt legen musste:

Zwar hat die Vorinstanz erklärt, mit dem Ansatz von Fr. 150.- seien auch allfällige gegenüber Paaren erbrachte erotische Dienstleistungen abgegolten. Selbst unter der Annahme, dass ein Paar an den Nicht-Partytagen in gleichem Umfang wie ein Mann ohne Partnerin erotische Dienstleistungen in Anspruch genommen hat, hätten die Paare aber nur eine geringfügige Erhöhung des Ansatzes von Fr. 115.- gerechtfertigt. Dies zeigt sich etwa an den Daten für das Jahr 2009: Ausgehend von den von der Vorinstanz errechneten Einnahmen aufgrund von Eintritten der Paare (Fr. 13'204.-) und dem Eintrittspreis für Paare (Fr. 80.-) lässt sich darauf schliessen, dass in diesem Jahr rund 165 Paare (an Nicht-Party-Tagen) den Club besuchten. Hätte jedes dieser Paare im Sinne der genannten Annahme je eine erotische Dienstleistung gegen ein Entgelt von Fr. 115.- in Anspruch genommen, wäre mittels erotischer Dienstleistungen für Paare ein Gesamtbetrag von Fr. 18'975.- (165 x Fr. 115.-) erzielt worden. Verteilt man diesen Gesamtbetrag auf die Männerbesuche an Nicht-Party-Tagen im Jahr 2009 (nach der vorinstanzlichen Berechnung: 10'972 Besuche), ergibt sich ein Betrag von ca. Fr. 1.75 pro Männerbesuch. Dementsprechend hätte sich im Jahr 2009 (unter der gegebenen Annahme) nur in diesem Umfang eine Erhöhung des Ansatzes von Fr. 115.- pro Mann aufgrund der erotischen Dienstleistungen für Paare gerechtfertigt.

Wie vor diesem Hintergrund die Erhöhung um Fr. 35.- pro Mann zustande kam, ist umso weniger ersichtlich, als die Vorinstanz behauptet, einen tiefen Ansatz gewählt zu haben, um Besuche von Männern ohne Inanspruchnahme erotischer Dienstleistungen zu berücksichtigen.

5.2.3.3 Zwar wurden in E. 4.2.2.2 des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 im Zusammenhang mit der Überprüfung des Ansatzes von Fr. 115.- mehrere Entscheidungen erwähnt. Diese Entscheidungen vermögen aber für sich allein den vorliegend angewendeten Ansatz von Fr. 150.- nicht zu erklären:

Im Fall, welcher dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1400/2006 vom 6. Februar 2008 zugrunde lag, hatte die ESTV auf Einzelpreise von Fr. 160.- für eine ¼-Stunde, Fr. 280.- für eine halbe Stunde, Fr. 380.- für eine ¾-Stunde sowie Fr. 480.- für eine volle Stunde abgestellt und daraus einen durchschnittlichen Stundenansatz von Fr. 545.- errechnet. Dies wurde vom Gericht nicht beanstandet. Freilich handelte es sich dabei um

Stundenansätze und nicht um einen Durchschnittsansatz pro Eintritt, wie er vorliegend in Frage steht.

Ebenso ging es bei den weiteren, hier interessierenden Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts (A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007), wo je nach Art der einzelnen Dienstleistungen zwischen Fr. 50.- und Fr. 200.- sowie Fr. 300.- für den "1/2-Std.-Service" bzw. Fr. 500.- für den "Std.-Service" zur Diskussion standen, im Unterschied zum vorliegenden Fall nicht um die durchschnittlich pro Eintritt in Anspruch genommenen Dienstleistungen (vgl. je E. 3.5 der Urteile).

Vor diesem Hintergrund hätte die Vorinstanz zumindest näher dartun müssen, weshalb der Ansatz von Fr. 150.- noch in dem im Urteil A-1562/2006 vom 26. September 2008 erwähnten Rahmen der Preise liegt, die bei ähnlichen, vom Bundesverwaltungsgericht beurteilten Fällen bezahlt wurden. Nichts daran zu ändern vermag der Umstand, dass das Bundesverwaltungsgericht in diesem Urteil einen Ansatz von Fr. 115.- als "im unteren Rahmen" der üblichen Preise für erotische Dienstleistungen liegend bezeichnete (E. 4.2.2.2 des Urteils) und damit Raum für allfällige höhere Ansätze liess. Denn Letzteres kann nicht von der behördlichen Pflicht entbinden, den angenommenen Preis namentlich dann, wenn er – wie in casu – wesentlich vom Ansatz von Fr. 115.- abweicht, zu begründen (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 3.5, wo ein durchschnittlicher Ansatz von Fr. 180.- nicht als hinreichend begründet qualifiziert wurde).

5.3 Die Vorinstanz hat nach dem Gesagten vorliegend mit dem nicht hinreichend begründeten Ansatz von Fr. 150.- pro Dienstleistung ihr Ermessen überschritten. Sie hat deshalb eine neue Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen und dabei insbesondere den angewendeten Ansatz pro Dienstleistung zu begründen. Überdies hat die Vorinstanz dabei plausibel aufzuzeigen, weshalb sie für die Jahre 2008 und 2009 mit einem Eintrittspreis pro Mann von Fr. 67.- "gem. Basis 2010" rechnete (vgl. Beilage 1 zur Einschätzungsmitteilung), obschon sowohl in ihrem Kontrollbericht vom 9. Dezember 2011 (Akten Vorinstanz, act. 10) als auch in E. 2 des "Einspracheentscheids" ausgeführt wird, die Herren hätten ein Eintrittsgeld von je Fr. 70.- bezahlt. Sollte dies nicht möglich sein, drängt sich eine Neuberechnung mit einem Eintrittsgeld von Fr. 70.- pro Mann auf.

Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die weiteren Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen (vgl. zur dritten Stufe unter Umkehr der Beweislast vorn E. 2.11.3).

6.
Die Beschwerde ist im Sinn der Erwägungen gutzuheissen, der "Einspracheentscheid" vom 30. Oktober 2012 aufzuheben und die Sache an die ESTV zur Durchführung einer neuen Schätzung der Einnahmen aus den erotischen Dienstleistungen nach pflichtgemässem Ermessen zurückzuweisen.

7.
7.1 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zwecks ergänzender Abklärungen als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 132 V 215 E. 6.1). Daher sind der Beschwerdeführerin ausgangsgemäss keine Gerichtskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG), und zwar auch nicht für den Zwischenentscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 30. Januar 2013 über ihr Ausstandsbegehren. Der bereits geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 5'000.- ist zurückzuerstatten. Der ESTV können keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

7.2 Die Beschwerdeinstanz spricht der obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 VGKE). Unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles, der eingereichten Rechtsschriften, des notwendigen Aufwandes sowie eines durchschnittlichen Stundenansatzes ist die Entschädigung ermessensweise auf Fr. 4'000.- festzusetzen. Die Vorinstanz hat die Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

2.
Die als "Einspracheentscheid" bezeichnete Verfügung der ESTV vom 30. Oktober 2012 wird aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Entscheids im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückgewiesen.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.- wird dieser nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 4'000.- zu bezahlen.

5.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde);
– die Vorinstanz (Ref.-Nr. […]; Gerichtsurkunde).

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel Riedo	Beat König

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Be-

gründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: