Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 1001/2015

Urteil vom 5. Juli 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichter Haag,
nebenamtlicher Bundesrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fellmann.

Verfahrensbeteiligte
X._____ AG, Beschwerdeführerin, vertreten durch A._____ AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung.

Gegenstand
Mehrwertsteuer; Steuerperioden 2010 bis 2012 (Umsatzdifferenzen),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 6. Oktober 2015.

Sachverhalt:

A.
Die seit 3. März 2010 im Handelsregister eingetragene X._____ AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag die "Miete, Pacht und Führung von gastgewerblichen Betrieben sowie von Wellness- und Erholungs-Betrieben und Werbeberatung [...]". Mit Wirkung ab 9. März 2010 wurde die X._____ AG von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) in das Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen aufgenommen. In den Steuerperioden 2010 bis 2012 betrieb die X._____ AG unter der Bezeichnung "Y._____" und "Z._____" zwei Erotikclubs in Basel.

B.
Am 17. Oktober 2013 führte die ESTV bei der X._____ AG eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Mit "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. 280'623/Verfügung" vom 6. November 2013 machte die ESTV für die Steuerperioden 2010 bis 2012 eine Steuernachforderung in der Höhe von Fr. 299'111.– zuzüglich Verzugszins geltend.
Eine Einsprache hiess die ESTV mit Entscheid vom 27. März 2015 teilweise gut und reduzierte die Steuerkorrektur auf Fr. 275'036.– zuzüglich Verzugszins. Die ESTV begründete die Steuernachforderung im Wesentlichen mit Umsatzdifferenzen, die aus nicht verbuchten Umsätzen von Sexarbeiterinnen resultierten.
Eine gegen den Einspracheentscheid vom 27. März 2015 gerichtete Beschwerde der X._____ AG wies das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 6. Oktober 2015 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 9. November 2015 beantragt die Beschwerdeführerin, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts teilweise aufzuheben und die Steuerkorrektur auf Fr. 16'474.– zuzüglich Verzugszins festzusetzen.
Während das Bundesverwaltungsgericht auf eine Stellungnahme verzichtet, schliesst die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 24. November 2015 auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.
Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 141 II 113 E. 1 S. 116).
Die form- (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG) sowie fristgerecht (Art. 100 Abs. 1 BGG) erhobene Beschwerde betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Sie richtet sich gegen das verfahrensabschliessende Urteil (Art. 90 BGG) des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Die im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen unterlegene Beschwerdeführerin ist zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

2.

2.1. Mit der Beschwerde kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es im Rahmen der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG) nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel des angefochtenen Entscheids nicht offensichtlich sind (BGE 140 III 115 E. 2 S. 116).

2.2. Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat. Von Amtes wegen oder auf ausreichend begründete Rüge hin (vgl. zu den Anforderungen bei Sachverhaltsrügen BGE 139 I 72 E. 9.2.3.6 S. 96; 133 II 249 E. 1.4.3 S. 254 f.) korrigiert das Bundesgericht die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder sie auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen. Die Behebung des Mangels erfolgt nur, sofern er für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (vgl. Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG).
Die Beschwerdeführerin macht in ihrer Rechtsschrift verschiedentlich Ausführungen sachverhaltlicher Natur. Diese stimmen mit den vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen weitgehend überein. Soweit das nicht der Fall ist, vermögen die Darstellungen der Beschwerdeführerin indes den erhöhten Anforderungen an die Begründungspflicht nicht zu genügen; entsprechend bleiben sie unbeachtlich. Unter Vorbehalt einer Sachverhaltskorrektur von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) ist daher einzig auf den Sachverhalt abzustellen, den die Vorinstanz festgestellt hat.

3.
Streitgegenstand im bundesgerichtlichen Verfahren bildet einzig die Rechtsfrage, ob die von den Sexarbeiterinnen im "Y._____" erbrachten Leistungen mehrwertsteuerlich der Beschwerdeführerin zuzuordnen sind. Nicht zu prüfen ist die von der Vorinstanz bestätigte Ermessenseinschätzung der ESTV: Diesbezüglich stellt die Beschwerdeführerin vor Bundesgericht keine konkreten Anträge und macht auch keine Ausführungen, die den Begründungsanforderungen genügen würden (Art. 42 Abs. 2 BGG; vgl. dazu E. 2.1 hiervor sowie BGE 140 III 115 E. 2 S. 116 f.; Urteil 2C 311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 1.2.1 und E. 3.4). Nicht weiter zu prüfen sind zudem andere Umsatzpositionen und Steueraufrechnungen betreffend den Erotikclub "Z._____"; die entsprechenden Punkte wurden bereits im Einspracheverfahren vor der ESTV durch teilweise Gutheissung erledigt.

3.1. Die umstrittene Steuernachforderung betrifft Geschäftsvorgänge nach dem 31. Dezember 2009. In materieller und verfahrensrechtlicher Hinsicht gelangen damit die Bestimmungen des am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR

641.20) zur Anwendung (vgl. Art. 112 Abs. 1 MWSTG e contrario).

3.2. Gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist Steuersubjekt der Inlandsteuer, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Abs. 2 von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 lit. a und lit. b MWSTG). Das letztgenannte Kriterium des Aussenauftritts ist nicht nur kumulativ erforderliches Tatbestandselement der subjektiven Steuerpflicht, es dient auch der Zuordnung von Leistungen in Mehrparteienverhältnissen. So gilt gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG eine Leistung als von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt (vgl. zum Ganzen CLAUDIO FISCHER, in: Martin Zweifel und andere [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N. 7 und N. 48 ff. zu Art. 10 MWSTG; PIERRE MARIE GLAUSER, in: Martin Zweifel und andere [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N. 1 und N. 18 zu Art. 20 MWSTG; RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», ASA 82, S. 462 f.).

3.3. Bei den Begriffen der Selbständigkeit gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG und des Aussenauftritts gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. b und Art. 20 Abs. 1 MWSTG handelt es sich um unbestimmte Rechtsbegriffe, die der weiteren Konkretisierung bedürfen. Dabei ist zu beachten, dass Art. 10 Abs. 1 MWSTG mit Art. 21 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) weitgehend übereinstimmt (vgl. BGE 141 II 199 E. 4.2 S. 202; 141 II 182 E. 3.2 S. 186; Urteil 2C 1077/2012 / 2C 1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 3.1). In Bezug auf die Abgrenzung von selbständiger und unselbständiger Tätigkeit ergeben sich aus den Materialien zum Mehrwertsteuergesetz sodann keine Hinweise darauf, dass der Gesetzgeber Änderungen beabsichtigt hätte (vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6947 f.; FISCHER, a.a.O., N. 22 zu Art. 10 MWSTG; IMSTEPF, Aussenauftritt, a.a.O., S. 463; DIEGO CLAVADETSCHER, Die Stellung des Unternehmens im neuen MWST-Recht, in: Der Schweizer Treuhänder 5/2010, S. 241). Wenngleich im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt, war unter altem Recht auch der Begriff des Aussenauftritts bereits bedeutsam für die Frage, ob eine Tätigkeit selbständig ausgeübt wird (vgl. IMSTEPF, Aussenauftritt, a.a.O., S. 453 f.; derselbe, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, ASA 78, S. 761, FISCHER, a.a.O., N. 53 zu Art. 10 MWSTG; vgl. weiter Urteile 2C 262/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3; 2C 742/2008 vom 11. Februar 2009 E. 5.2). Zur Auslegung der hier relevanten Rechtsbegriffe kann im Grundsatz folglich auf die Rechtsprechung zum aMWSTG abgestellt werden.

3.4. Gemäss der zum aMWSTG ergangenen und nach dem Dargelegten weiterhin massgeblichen Rechtsprechung gelten als Indizien, die für eine selbständige Tätigkeit sprechen, das Tragen des unternehmerischen Risikos, das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten, die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht und diese selbständig organisieren zu können. Weitere Gesichtspunkte sind die Beschäftigung von Personal, die Vornahme erheblicher Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten, verschiedene und wechselnde Auftraggeber sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit. Ob eine Tätigkeit mehrwertsteuerrechtlich als selbständig oder unselbständig anzusehen ist, bestimmt sich aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (vgl. zum Ganzen Urteile 2C 262/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3; 2C 518/2007 / 2C 519/2007 vom 11. März 2008 E. 2.2, je mit Hinweisen; ähnlich BGE 138 II 251 E. 2.4.2 S. 256 ff. zu Art. 17 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [AS 1994 1464]).

4.

4.1. Die Vorinstanz gelangt im angefochtenen Urteil zum Schluss, dass die im Erotikclub "Y._____" tätigen Sexarbeiterinnen mehrwertsteuerrechtlich nicht als selbständig Erwerbstätige gelten. Aus der Sicht der Allgemeinheit sei der "Y._____" als Leistungserbringer aufgetreten. Zudem handelten die Sexarbeiterinnen betriebswirtschaftlich und arbeitsorganisatorisch nicht unabhängig. Dagegen bringt die Beschwerdeführerin zusammengefasst vor, dass sie keinesfalls als Leistungserbringerin gelten könne. Mit Bezug auf die erotischen Dienstleistungen bestehe ein Leistungsverhältnis ausschliesslich zwischen Sexarbeiterin und Besucher, was

nach aussen erkennbar sei. Die Sexarbeiterinnen trügen das unternehmerische Risiko; sie seien betriebswirtschaftlich und arbeitsorganisatorisch unabhängig.

4.2. Es ist offenkundig, dass die erotischen Dienstleistungen im "Y._____" physisch nicht von der Beschwerdeführerin als juristische Person, sondern ausschliesslich von den Sexarbeiterinnen erbracht werden (können). Allein daraus ergibt sich indes keineswegs, dass die Sexarbeiterinnen einen mehrwertsteuerlich relevanten, eigenständigen Aussenauftritt im Sinne von Art. 10 Abs. 1 lit. b und Art. 20 Abs. 1 MWSTG aufweisen. Wie im Nachfolgenden dargelegt wird, ist gestützt auf den von der Vorinstanz verbindlich festgestellten Sachverhalt und die sich bei den Akten befindlichen Unterlagen vielmehr davon auszugehen, dass der Aussenauftritt für die im Erotikclub angebotenen Dienstleistungen aus der Sicht eines neutralen Betrachters der Beschwerdeführerin zuzuordnen ist.

4.2.1. Dafür spricht zunächst die Tatsache, dass auf der Webseite des "Y._____" ausschliesslich Adresse und Telefonnummer des von der Beschwerdeführerin betriebenen Erotikclubs angegeben sind. Eine Kontaktaufnahme mit den Sexarbeiterinnen ist mithin nur über den Erotikclub der Beschwerdeführerin möglich. Hinzu kommt, dass die Sexarbeiterinnen offenbar von der Beschwerdeführerin rekrutiert werden. Für einen prägenden Aussenauftritt der Beschwerdeführerin spricht weiter, dass sie mit einheitlichen Preisen für gewisse Dienstleistungen der Sexarbeiterinnen ("1/2H Vollservice: 70 CHF [...]"; "Specialtarif für eilige Gäste") und damit wirbt, "Das Beste Preis Leistungsverhältnis der Schweiz [...]" zu bieten. Sodann garantiert die Beschwerdeführerin täglich die Anwesenheit von mindestens 10 Sexarbeiterinnen. Mithin übernimmt die Beschwerdeführerin für den neutralen Betrachter nicht nur die Verantwortung für das Angebot des Erotikclubs in gastgewerblicher oder infrastruktureller Hinsicht, sondern auch für die erotische Dienstleistungspalette sowie die zugehörige Preisgestaltung.

4.2.2. Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass es die Sexarbeiterinnen seien, die sich untereinander auf Richtpreise für einzelne Leistungen verständigt hätten. Die Kunden würden zudem auf der Homepage und beim Betreten des Erotikclubs darauf hingewiesen, dass die Sexarbeiterinnen selbständig arbeiteten. Ihr gegenüber bestehe für die Sexarbeiterinnen im Hinblick auf die vereinnahmten Entgelte sodann weder eine Ablieferungs- noch eine Abrechnungspflicht.
Am Gesamtbild, wonach die Beschwerdeführerin die massgeblichen Rahmenbedingungen der angebotenen Dienstleistungen vorgibt und nach aussen als deren Erbringerin auftritt, vermag dies jedoch nichts zu ändern. In diesem Zusammenhang gilt es zu beachten, dass die Beschwerdeführerin über die Website ihres Erotikclubs "Y._____" zu feststehenden Preisen auch Haus- und Hotelbesuche der Sexarbeiterinnen anbietet. Obschon die Beschwerdeführerin vorbringt, dass diese Dienstleistung gar nie genutzt worden sei, verfestigt dieses Angebot gegen aussen den Eindruck, dass die Beschwerdeführerin und nicht die einzelne Sexarbeiterin als Leistungserbringerin fungiert. Denselben Effekt haben andere von der Beschwerdeführerin ergriffene Werbemassnahmen, mit denen sie an die Öffentlichkeit tritt: So bewirbt sie unter anderem sogenannte "Mottotage" oder stellt ein "Girl der Woche" vor. Damit regelt die Beschwerdeführerin den Betrieb in ihrem Erotikclub sehr weitgehend und legt etwa unter dem Motto "Tangatag" auch die Bekleidungsordnung der Sexarbeiterinnen fest. Für objektive Dritte erweckt dies den Anschein einer einheitlichen Leistungserbringung unter dem Namen der Beschwerdeführerin selbst. Vor diesem Hintergrund ist es nicht zu beanstanden, wenn
die Vorinstanz zum Schluss kommt, dass die von den Sexarbeiterinnen erbrachten Dienstleistungen mehrwertsteuerlich der Beschwerdeführerin zuzuordnen sind; ein mehrwertsteuerlich relevanter, eigenständiger Aussenauftritt bei den einzelnen Sexarbeiterinnen ist demgegenüber nicht zu erkennen.

4.3. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist die Vorinstanz weiter zutreffend davon ausgegangen, dass die Sexarbeiterinnen nicht in arbeitsorganisatorischer und betriebswirtschaftlicher Unabhängigkeit tätig werden.

4.3.1. Umfang und Zeitpunkt der Leistungserbringung sind von den Öffnungszeiten ihres Erotikclubs abhängig und werden damit massgeblich von der Beschwerdeführerin bestimmt. Dasselbe gilt für die Zimmer, in denen die Sexarbeiterinnen tätig werden: Deren Belegung wird von der Beschwerdeführerin gesteuert, genauso wie die Nutzung der übrigen Infrastruktur. In der konkreten Ausübung ihrer Tätigkeit sind die Sexarbeiterinnen da-

mit unmittelbar davon abhängig, ob und inwieweit ihnen die Beschwerdeführerin Betriebsmittel zur Verfügung stellt. Zwar bringt die Beschwerdeführerin dagegen vor, dass sie wie andere Betriebe lediglich Leistungen zur Nutzung durch andere Unternehmen anbiete. Dabei übersieht sie jedoch namentlich, dass die Sexarbeiterinnen während ihres Aufenthalts im Erotikclub der Beschwerdeführerin realistischerweise keine Möglichkeit haben, auf andere Anbieter auszuweichen, wenn die Beschwerdeführerin ihnen kein Zimmer zur Verfügung stellen kann oder will. Ebenfalls gegen eine arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit der Sexarbeiterinnen spricht die bereits erwähnte Einflussnahme der Beschwerdeführerin auf deren Bekleidung (vgl. E. 4.2.2 hiervor).

4.3.2. Auch betriebswirtschaftlich sind die Sexarbeiterinnen nicht in einem Masse von der Beschwerdeführerin unabhängig, dass aus mehrwertsteuerlicher Sicht auf eine selbständige Erwerbstätigkeit zu erkennen wäre. Wie gezeigt (vgl. E. 4.2.1 hiervor) sind die Sexarbeiterinnen in der Preisgestaltung nicht frei. Bereits die Vorinstanz hat diesbezüglich zu Recht erwogen, dass die Veröffentlichung von Richtpreisen für gewisse Dienstleistungen den einzelnen Sexarbeiterinnen faktisch die Möglichkeit nimmt, eigene Preise durchzusetzen. Die Beschwerdeführerin führt zwar aus, dass es die Sexarbeiterinnen selber seien, die sich auf die beworbenen Richtpreise geeinigt hätten. Eine solche einvernehmliche Einigung ohne massgebliche Einflussnahme der Beschwerdeführerin erscheint jedoch als wenig glaubhaft, zumal die Beschwerdeführerin selber vorbringt, dass die Zahl und personelle Zusammensetzung der Sexarbeiterinnen regelmässig wechselten. Inwieweit bei dieser Ausgangslage eine Konsensbildung über die Preisgestaltung möglich sein soll, leuchtet nicht ein.
Weiter ist aufgrund der Feststellungen der Vorinstanz davon auszugehen, dass die im Erotikclub erbrachten Dienstleistungen hauptsächlich von der Beschwerdeführerin und unter dem Auftritt des "Y._____" beworben werden. Auch insoweit bewegen sich die Sexarbeiterinnen zur Beschwerdeführerin in einem für selbständig Erwerbstätige untypischen Abhängigkeitsverhältnis. Ins Gewicht fällt weiter, dass die Sexarbeiterinnen kein eigenes Personal beschäftigen, selber keine massgeblichen Investitionen tätigen und nicht erkennbar ist, dass sie Rechnung führen würden, wie das bei selbständig Erwerbstätigen zu erwarten wäre. Daran ändert auch nichts, dass unbestrittenermassen gewisse Indizien vorliegen, die für eine selbständige Erwerbstätigkeit der Sexarbeiterinnen sprechen. Dazu zählt zum Beispiel die Beschaffung gewisser Arbeitsutensilien, die Freiheit bei der Wahl der konkret erbrachten Dienstleistungen und die direkte Abrechnung der Sexarbeiterinnen mit ihren Kunden. Gegenüber den bereits genannten Punkten treten diese jedoch in den Hintergrund. Nach einer Gesamtbeurteilung sämtlicher relevanter Indizien ist mehrwertsteuerlich nicht von einer selbständig ausgeübten beruflichen oder erwerblichen Tätigkeit durch die Sexarbeiterinnen
auszugehen.

5.
Im Ergebnis sind die im "Y._____" erbrachten Leistungen somit der Beschwerdeführerin und nicht den einzelnen Sexarbeiterinnen zuzuordnen (Art. 10 Abs. 1 lit. b MWSTG und Art. 20 Abs. 1 MWSTG), zumal letztere mehrwertsteuerlich nicht als selbständig Erwerbstätige gelten (Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG). Die Beschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang trägt die Beschwerdeführerin die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind keine geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 6'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 5. Juli 2016

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Fellmann