Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 05.07.2016 (2C_1001/2015)



Abteilung I
A-3050/2015

Urteil vom 6. Oktober 2015

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

Parteien

A._____ AG, (…),
vertreten durch VAT Consulting AG,
(…),
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz,

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Steuerperioden 2010 bis 2012 (Umsatzdifferenzen).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag unter anderem (Zweck). Sie ist seit dem (Datum) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die Steuerpflichtige betrieb während des vorliegend interessierenden Kontrollzeitraums zwei erotische Saunaclubs in (Ort), einen namens "B._____" und vom (Datum) den "C._____". Letzterer wird seit 1. Juli 2012 von der Kollektivgesellschaft D._____ betrieben.

B.
Mit Schreiben vom 15. März 2010 bewilligte die ESTV der Steuerpflichtigen den Antrag auf Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten.

C.
Am 17. Oktober 2013 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Sie überprüfte die Steuerperioden 2010-2012 und stellte dabei im Kontrollbericht unter anderem fest, dass nicht alle Umsätze deklarierten worden seien. Mit der "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. X / Verfügung" vom 6. November 2013 forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen für die Periode von 2010-2012 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 299'111.-- nebst Verzugszins (Steuerkorrektur zugunsten der ESTV) nach.

D.
Mit Eingabe vom 6. Dezember 2013 erhob die Steuerpflichtige bei der ESTV Einsprache unter anderem gegen die vorerwähnte "EM Nr. X / Verfügung" und beantragte, diese sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge im Umfang von Fr. 282'636.55 aufzuheben und die Steuerforderung auf Fr. 16'474.45 festzusetzen. Eventualiter sei die Forderung auf Fr. 163'932.75 festzusetzen. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die im Saunaclub tätigen Hostessen seien mehrwertsteuerlich als Selbständigerwerbende zu qualifizieren, weshalb ihr die in Frage stehenden Umsätze nicht angerechnet werden könnten. Sodann sei die ESTV fälschlicherweise davon ausgegangen, dass die Hostessen des "C._____" 40 % – anstatt 50 % – der Tageseinnahmen abzuliefern hätten. Des Weiteren entbehre die Aufrechnung der ESTV, worin die Kommissionen für Bargeldbezüge als zusätzliches Entgelt für erotische Dienstleis-

tungen qualifiziert worden seien, jeglicher gesetzlicher Grundlage. Hinsichtlich des Eventualantrages brachte die Steuerpflichtige vor, die ESTV habe ihren Berechnungen falsche Durchschnittswerte zugrunde gelegt.

E.
Nach einer ergänzenden Eingabe vom 23. Oktober 2014 hiess die ESTV mit "Einspracheentscheid" vom 27. März 2015 die Einsprache teilweise gut und setzte die Steuernachforderung für die Steuerperiode 1. Quartal 2010 bis 4. Quartal 2012 auf Fr. 275'036.-- zuzüglich Verzugszins ab 17. Januar 2012 fest. Die ESTV gab im Wesentlichen zu bedenken, die Voraussetzungen für die Vornahme der Umsatzaufrechnung seien gegeben. Sodann sei für die Beurteilung der Selbständigkeit und die Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers das Handeln im eigenen Namen und der Auftritt gegen aussen entscheidend. Vorliegend sei die Einsprecherin für die Allgemeinheit als Leistungserbringerin der Erotikdienstleistung aufgetreten, da sie mitunter auf ihrer Homepage auf das Sexangebot in ihrem Etablissement hinweise und dafür werbe, letztlich sogar Hostessen rekrutiere und eine Kontaktaufnahme ausschliesslich über den Saunaclub möglich sei. Sodann hätten sich die Preise für eine Erotikdienstleistung – trotz der ständigen Wechsel der Hostessen – nicht verändert, was die Vermutung nahelege, dass die Einsprecherin selbst die Preise vorgebe und nicht von einer völligen betriebswirtschaftlichen Unabhängigkeit ausgegangen werden könne. Hinsichtlich der bestrittenen Höhe ihrer Schätzung führte die ESTV aus, sie habe den Tagesansatz pro Hostess von Fr. 350.-- (fünf Dienstleistungen à Fr. 70.--) mit der Anzahl Hostesseneintritte multipliziert und von diesem Jahresumsatz die nicht zu versteuernden Innenumsätze – nämlich die von den Hostessen bezahlten Eintritte – der Einsprecherin wieder gut geschrieben. Den Durchschnittswert "Anzahl Dienstleistungen pro Tag und Hostess" in Höhe von fünf Dienstleistungen habe sie anhand der im Rahmen des Einspracheverfahrens nachgereichten Unterlagen verfeinern können. Sie habe dabei auf die Gäste- sowie Hostesseneintritte abstellen können. Die zu bezahlenden Steuern würden Fr. 336'415.-- und nicht Fr. 353'160.40 ausmachen; die Steuerforderung sei um Fr. 16'745.-- zu kürzen. Sodann sei die Steuerforderung tatsächlich um Fr. 4'694.80 zu reduzieren, da die Hostessen im "C._____" nicht lediglich 40 % der Tageseinnahmen an die Einsprecherin abgeben mussten, sondern 50 %. Die Kommission stelle tatsächlich ein Entgelt für den Geldwechsel dar, da nicht eruiert werden könne, ob das von den Gästen bezogene Bargeld bei der Einsprecherin tatsächlich zur Begleichung steuerbarer Leistungen gedient

habe. Es sei folglich von Umsätzen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs auszugehen, welche von der Steuer ausgenommen seien, weshalb die Steuerforderung in Höhe von Fr. 2'634.55 aufzuheben sei.

F.
Dagegen erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) am 11. Mai 2015 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt, der "Einspracheentscheid" der ESTV vom 27. März 2015 sei im Umfang von Fr. 258'562.-- aufzuheben und die [nachzubezahlende] Steuerforderung auf Fr. 16'474.-- zuzüglich Verzugszins festzusetzen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Vorinstanz. Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin unter anderem vor, auf ihrer Homepage werde darauf hingewiesen, dass alle Sexarbeiterinnen auf eigene Rechnung arbeiten würden. Es käme nicht der geringste Zweifel auf, dass die Hostessen im Verhältnis zum Gast Vertragspartnerinnen und Leistungserbringerinnen seien; der Gast zahle an diese ein gesondertes Entgelt. Sie arbeiteten gemäss Homepage als selbständige Unternehmerinnen und auf eigene Rechnung. Die Beschwerdeführerin ermögliche lediglich den unbegrenzten Aufenthalt im Club- und Wellnessbereich, stelle einige Leistungen wie Handtücher, Badeschuhe, Softdrinks und dergleichen zur Verfügung, wofür ein Eintrittsgeld geschuldet sei, unabhängig davon, ob der Gast die Dienste einer Hostess in Anspruch nehmen würde oder nicht. Sodann weise die Empfangsdame stets darauf hin, dass die Sexarbeiterinnen selbständig arbeiten würden. Die Beschwerdeführerin rekrutiere keine Hostessen, sondern stelle diese lediglich vor und erbringe damit eine Werbeleistung, welche durch einen um rund 30 % höheren Eintrittspreis abgegolten werde. Um die Intimsphäre der Gäste und Hostessen wahren zu können, gelte ein striktes Handyverbot; eine Kontaktaufnahme müsse nur schon deshalb über die Rezeption der Beschwerdeführerin laufen. Bei den Fr. 70.-- pro halbe Stunde für eine erotische Dienstleistung handle es sich nicht um einen Fixpreis, sondern um einen "Richtpreis"; die Beschwerdeführerin sei keinesfalls in die Preisgestaltung eingebunden und habe auch kein wirtschaftliches Interesse, einen Preis vorzuschlagen, da sie nicht am Umsatz der Hostessen beteiligt sei. Letztere seien von ihr unabhängig. Die Ausführungen der ESTV bezüglich der angeblichen arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit der Hostessen seien nicht nachvollziehbar, lege sie doch – wie jeder andere Publikumsbetrieb auch – Öffnungszeiten fest und steuere aufgrund der beschränkten Anzahl an Zimmern die Belegung. Ansonsten hätte sie mit Reklamationen oder Ansprüchen auf Rückerstattung der Eintrittsgelder zu rechnen. Da die Frauen nur

tageweise im Saunaclub zugegen seien und in der Regel einen festen Kundenstamm aufweisen würden, entsprächen die Belegungspläne auch dem Bedürfnis der Hostessen. Insgesamt bestehe kein Zweifel daran, dass die Selbständigkeit der Hostessen gegeben sei; diese seien betriebswirtschaftlich und arbeitsorganisatorisch völlig unabhängig gewesen. Somit habe die ESTV der Beschwerdeführerin zu Unrecht Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 258'562.-- nachbelastet. Sie begrüsse es, dass die ESTV einen grösseren Zeitraum für die Berechnung der "Anzahl Dienstleistungen pro Tag und Hostess" gewählt habe. Da sie aber nicht am Umsatz der Hostessen beteiligt sei, könne sie zum durchschnittlichen Preis von neu Fr. 85.-- – anstatt Fr. 70.-- – für eine erotische Dienstleistung nicht wirklich Stellung nehmen. Sodann sei ihr eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 6'000.-- zuzusprechen.

G.

Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz oder ESTV) beantragt mit Vernehmlassung vom 11. Juni 2015, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Da die Beschwerdeführerin keine wesentlichen, neuen Vorbringen äussere, verweise die Vorinstanz auf ihren "Einspracheentscheid" und halte an ihren bisherigen Ausführungen vollumfänglich fest. Als Begründung hält die Vorinstanz insbesondere entgegen, die Beschwerdeführerin habe – entgegen ihren Vorbringen, sie würde ihrem Gesellschaftszweck entsprechend den Hostessen lediglich eine Werbeleistung erbringen und primär für ihr Etablissement werben – auf ihrer Homepage und in den Inseraten die Erotikdienstleistungen in ihrem Club im eigenen Namen angepriesen, ja sogar die Hostessen rekrutiert. Auf sämtlichen Ausdrucken der Homepage bzw. Inseraten seien lediglich die Adresse und die Telefonnummer des Saunaclubs angegeben, wobei die Beschwerdeführerin selber einräume, dass aufgrund des strikten Handyverbotes zwingend mit der Beschwerdeführerin habe Kontakt aufgenommen werden müssen. Der Auftritt spreche eindeutig gegen die mehrwertsteuerliche Selbständigkeit. Gegen die betriebswirtschaftliche bzw. arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit spreche sodann der Umstand, dass sich – trotz der ständigen Wechsel der Hostessen – der "Richtpreis" von Fr. 70.-- nicht verändert habe und die Preise für die sexuellen Dienstleistungen "Softdomina" und "Escort" lediglich auf Anfrage bei der Beschwerdeführerin bekannt gegeben würden. Die Vermutung, dass die Beschwerdeführerin die Preise vorgebe bzw. sich die Frauen an die veröffentlichten Preise zu halten haben, liege nahe. Da mehrere Hostessen die Infrastruktur gleichzeitig oder nacheinander nutzen würden und die Beschwerdeführerin die Öffnungszeiten des Saunaclubs festlege,

seien Umfang und Zeitpunkt der Leistungserbringung der einzelnen Frauen direkt von der Belegungsdichte im Betrieb der Beschwerdeführerin abhängig.

H.
Auf die weiteren Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt jedenfalls der angefochtene "Einspracheentscheid" vom 27. März 2015 eine solche Verfügung dar (vgl. dazu ausführlich die neuere Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu seiner funktionalen Zuständigkeit zur Behandlung von Beschwerden gegen "Einspracheentscheide" der ESTV, die im Zuge von "Einsprachen" gegen EM ergangen sind: statt vieler Urteil des BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 1.2, mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des BGer 2C_842/2014 vom 17. Februar 2015 E. 5 und BGE 140 II 202). Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

1.3 Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Mehrwertsteuergesetz (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2010 bis 2012, womit einzig dieses zur Anwendung kommt. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese – wie nachfolgend teilweise ausdrücklich ausgeführt – im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

1.4 Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG). Diese Vorschrift gilt nunmehr ausdrücklich 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. 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 BGer 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteile des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 1.4 und A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 1.4, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 454).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung ist (Art. 3 Bst. e MWSTG).

2.2 Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht 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 Bst. a und b MWSTG). Befreit ist ein Steuerpflichtiger unter anderem, wenn er im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

2.2.1 Die gefestigte Rechtsprechung zum Begriff der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit gemäss Art. 21 Abs. 1 aMWSTG kann auch für das neue

Recht übernommen werden (vgl. Urteil des BVGer A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.2.1; vgl. ferner REGINE SCHLUCKEBIER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Rz. 40 ff. zu Art. 10 MWSTG). Danach handelt es sich beim Begriff der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Wichtige Indizien für die selbständige Ausübung der Tätigkeit sind nach dieser Rechtsprechung 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 (statt vieler: BGE 138 II 251 E. 2.4.2; Urteil des BGer 2C_554/2010 vom 21. September 2011 E. 2.2; Urteil des BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.2.1, mit weiteren Hinweisen).

2.2.2 Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich und nach dem neuen Recht ausdrücklich Erfordernis für die subjektive Steuerpflicht (Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Das Auftreten in eigenem Namen im Aussenverhältnis ist auch für die Zurechnung der einzelnen Umsätze bzw. die Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers entscheidend (vgl. Art. 20 Abs. 1 MWSTG sowie SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, a.a.O., Rz. 17 ff. zu Art. 10 MWSTG). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (statt vieler: Urteile des BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.2.3 und A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.2.4 [auch mit Hinweisen auf das frühere Recht]; vgl. zum Aussenauftritt i.w.S. als eines der Kriterien zur Prüfung der Frage der Selbständigkeit, welche ihrerseits als Voraussetzung der subjektiven Steuerpflicht gilt: RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche "Aussenauftritt", veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82 S. 451 ff.).

2.3 Die Mehrwertsteuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet (Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG).

2.4 Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (vgl. zum früheren Recht: Urteil des BGer 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit Hinweisen; BVGE 2007/23 E. 2.3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.4, mit weiteren Hinweisen; ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 112; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG], Auslegung Rz. 24 ff.). 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 (vgl. zum früheren Recht: Urteil des BGer 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 BVGer A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.4 und A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.3). Für die mehrwertsteuerlichen Belange nicht entscheidend ist deshalb grundsätzlich, wie die Parteien ihr Vertragsverhältnis ausgestalten (vgl. zum früheren Recht: Urteil des BGer 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.4, mit weiteren Hinweisen).

2.5

2.5.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist. Daran ändert sich gegenüber dem früheren Recht nichts (vgl. Urteile des BGer 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2 und 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.6.1).

2.5.2 Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die Buchführungspflicht. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen

Grundsätzen zu führen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (vgl. Urteile des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.4.2 und A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.7.2; BEATRICE BLUM, MWSTG Kommentar, a.a.O., Rz. 3 ff. zu Art. 70 MWSTG).

2.5.3 Die ESTV kann ausnahmsweise darüber hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Von dieser Befugnis hat sie im Rahmen des Erlasses der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2008, gültig vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009]) sowie des MWST-Infos 16 («Buchführung und Rechnungsstellung» [MI 16, gültig seit 1. Januar 2010, mittlerweile ersetzt durch die webbasierte Version]) Gebrauch gemacht. In den genannten Dokumenten sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 878 ff. der Wegleitung 2008 und Rz. 1.1 ff. des MI 16). Alle Geschäftsvorfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884 der Wegleitung 2008 und Rz. 1.3 des MI 16) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, sodass 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. Rz. 893 ff. der Wegleitung und Rz. 1.5 des MI 16; BGE 140 II 496 E. 3.4.4; vgl. zum früheren Recht: Urteile des BGer 2C_657/2012 vom 9. Oktober 2012 E. 2.2, 2C_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.2.1 und 2A.297/2005 vom 3. Februar 2006 E. 3.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 2.5.3, mit weiteren Hinweisen).

2.6

2.6.1 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 schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemässem Ermessen ein (Art. 79 MWSTG).

2.6.2 Art. 79 MWSTG 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 (zum früheren Recht statt vieler: BGE 105 Ib 181 E. 4a; Urteile des BGer 2C_82/2014 vom 6. Juni 2014 E. 3.1, 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 (statt vieler: Urteile des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.5.2 und A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.8.2, mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen auch: JÜRG STEIGER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 79 MWSTG Rz. 7 ff.). Diese Rechtsprechung beansprucht auch unter dem MWSTG Geltung.

2.7

2.7.1 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 BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.8.1; zum früheren Recht: Urteil des BGer 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteile des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.1 und A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.6.1).

2.7.2 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 BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; zum früheren Recht: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; BLUM, MWSTG Kommentar, a.a.O., Rz. 15 zu Art. 79 MWSTG). 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 (zum früheren Recht statt vieler: Urteile des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2 und A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.6.2, mit weiteren Hinweisen; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in: ASA 69 S. 530 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.6.2; vgl. auch: STEIGER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 79 MWSTG Rz. 23 ff.).

2.8

2.8.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen "Einspracheentscheid" in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, Rz. 1758 ff.).

2.8.2 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Vor-aussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation – als Rechts-frage – 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 früheren Recht zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.2, mit weiteren Hinweisen). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht bestätigt (vgl. zum früheren

Recht: Urteil des BGer 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3, ferner: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

2.8.3 Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 1.4). Sind die Voraussetzungen erfüllt und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.8.2) vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5; zum früheren Recht: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.3, mit weiteren Hinweisen). 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 (zum früheren Recht statt vieler: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; vgl. zum Ganzen: STEIGER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 79 MWSTG Rz. 37 f.).

3.

Die Beschwerdeführerin betrieb in der hier massgebenden Zeit vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 den "B._____" (Eröffnung [Datum]) und vom (Datum) den "C._____". Hinsichtlich des Letzteren hat die Vorinstanz die Einsprache der Beschwerdeführerin gutgeheissen und die Steuerforderung antragsgemäss reduziert. Was den "B._____" betrifft, bezahlten die Kunden einen Eintritt von Fr. 69.-- für den zeitlich unbegrenzten Zutritt zu dem gesamten Club- und Wellnessbereich sowie Erotikkino, den Konsum von Softdrinks, drei Gläser Wein oder Bier, den Zugang zum ganztägigen Buffet sowie die Benutzung diverser Gegenstände (wie z.B. Handtücher und desinfizierte Badeschuhe). Ferner stellte die Beschwerdeführerin den in ihrem Club tätigen Sexarbeiterinnen gegen ein Eintrittsgeld von Fr. 100.-- die genannte Infrastruktur und die Benutzung getrennter Zimmer zur Verfügung, um den Gästen ihre erotischen Dienstleistungen zu erbringen.

Sodann bot die Beschwerdeführerin unter anderem einen "Specialtarif für eilige Gäste" an, bei welchem die Kunden einen Betrag von Fr. 110.-- für

den Eintritt für eine halbe Stunde und die Inanspruchnahme erotischer Dienstleistungen von einer der anwesenden Sexarbeiterinnen bezahlten. Von dem angegebenen Betrag wurden jeweils Fr. 40.-- als Eintrittsgeld verlangt und Fr. 70.-- für die sexuelle Dienstleistung (Akten Vorinstanz, act. 14, Beilage 1, S. 2). Ein "all inklusiv" Angebot für Fr. 139.-- warb damit, dass man auch die Gelegenheit habe, mit einem Girl seiner Wahl direkt und ganz anonym Zeit zu verbringen (Akten Vorinstanz, act. 14, Beilage 2, S. 2).

3.1

3.1.1 Wie bereits erwähnt, ist für die Beurteilung der Selbständigkeit und die Bestimmung des mehrwertsteuerrechtlichen Leistungserbringers das Handeln im eigenen Namen und der Auftritt gegen aussen entscheidend (E. 2.2.1 f.). Hierbei ist die Frage massgebend, wie das Erotikangebot für die Allgemeinheit, für einen neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (Urteil des BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 3.1.1 und Urteil des BVGer A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 3.1.1, mit weiteren Hinweisen).

3.1.2 Dies kann in erster Linie gestützt auf die Homepage der Beschwerdeführerin beurteilt werden, auf welcher die Erotikdienstleistungen angeboten worden sind (www.[...].ch). Aktenkundig sind Ausdrucke des Internetauftritts vom Jahr 2011 und 2012 (Akten Vorinstanz, act. 14, Beilage 1-6). Auch die Printmedien können zu Rate gezogen werden, in welchen sich die Beschwerdeführerin präsentiert hat; in den Akten sind Auszüge aus den Jahren 2010-2012 vorhanden (Akten Vorinstanz, act. 15, Beilage 1-3).

Auf dem Ausdruck der Homepage vom März 2011 wird unter anderem mit einem "Specialtarif für eilige Gäste" geworben, auf welchem sich neben dem Eintrittspreis von Fr. 110.-- auch der Vermerk befindet: "halbe Stunde kostet 40 CHF für den Club und 70 CHF direkt für das Girl".

Weiter werden den Gästen auch Haus- und Hotelbesuche angeboten, wobei unter "Escortpreise" darüber informiert wird, dass eine Stunde (Ort) Fr. 400.--, jede weitere Stunde plus Fr. 250.-- und eine Übernachtung Fr. 1'400.-- koste. Der Saunaclub wurde den Gästen auch für Junggesellenabschiede, Firmenfeiern, Betriebsausflüge und dergleichen angeboten (Akten Vorinstanz, act. 14, Beilage 2, S. 2 f.).

In den Printmedien wirbt die Beschwerdeführerin überdies mit "Das Beste Preis Leistungsverhältnis der Schweiz […]", "10 SEX-GUTSCHEINE zu gewinnen […]", "DIREKTGASTSERVICE, GEIZ MACHT GEIL!", "1/2 H Vollservice: 70 CHF, Bester Preis der Schweiz! 20-25 Top Girls" (Akten Vorinstanz, act. 15, Beilage 1, S. 3, 5 und Beilage 2, S. 3, 5).

Alle Internetausdrucke und Printmedien garantieren täglich die Anwesenheit von 10 bis 15 (oder gar 25) internationalen "Girls" und weitere Events werben mit: "TANGATAG", dem "Girl der Woche" oder dem "EROTIC -STAR PEYTON".

Auf allen Ausdrucken der Homepage sind für den Kontakt – und dies ausschliesslich – die Adresse und die Telefonnummer des Clubs aufgeführt.

Nach den genannten Internetauftritten und den Printmedien hat der "B._____" die Erotikdienstleistungen im eigenen Namen angepriesen. Damit trat der " B._____" für die Allgemeinheit, das heisst für einen neutralen Dritten, als Leistungserbringer der Erotikdienstleistungen auf. Zudem muss dies vorliegend umso mehr gelten, als auf den Ausdrucken der Homepage – wie erwähnt – nur die Adresse und die Telefonnummer des Saunaclubs angegeben sind. Die Homepage enthält nach den genannten Ausdrucken zwar eine Unterrubrik "Unsere Girls", unter welcher das Profil der jeweiligen Hostess wie z.B. Sternzeichen, Sprachen, Grösse, Oberweite, Konfektion und Haarfarbe abgerufen werden kann und Fotos erscheinen. Diese eine Unterrubrik enthält aber keine Angaben, welche dem Kunden eine direkte Kontaktaufnahme mit der Sexarbeiterin ohne Vermittlung durch die Beschwerdeführerin ermöglicht hätte. Somit tritt auch hier nach aussen in erster Linie der Club als Anbieter der Sexdienstleistungen in Erscheinung. Denn selbst wenn auch diese Unterrubrik Angaben enthalten sollte, welche dem Kunden eine direkte Kontaktaufnahme mit den Sexarbeiterinnen ohne Vermittlung durch die Beschwerdeführerin ermöglicht hätten, tritt auch hier nach aussen in erster Linie der Club als Anbieter der Sexdienstleistungen in Erscheinung. Gegen eine direkte Kontaktaufnahme sprechen sodann die eigenen Ausführungen der Beschwerdeführerin, indem diese einräumt, es bestehe aufgrund der Wahrung der Intimsphäre der Gäste ein striktes Handyverbot und eine Kontaktaufnahme müsse zwingend über den Empfang des Saunaclubs erfolgen (Beschwerde, S. 16). Die Beschwerdeführerin bittet – so die Vernehmlassung – sodann um Verständnis, dass sie nicht alle Damen und "Stammdaten" zur Verfügung stellen bzw. nicht alle im Club Anwesenden aufführen könne, da die Damen die Clubs ständig wechseln würden (Vernehmlassung, S. 3).

Auch dies spricht klar gegen eine direkte Kontaktaufnahme zwischen Gast und Hostess. Hieran vermag auch der Hinweis auf der Homepage und am Empfang der Beschwerdeführerin, im Club würden alle Damen auf eigene Rechnung arbeiten, die Zahlung erfolge ausschliesslich an die jeweilige Dame bzw. seien die Einzelheiten mit den Sexarbeiterinnen abzustimmen, nichts zu ändern. Der Internetauftritt spricht damit gegen die mehrwertsteuerrechtliche Selbständigkeit der einzelnen Sexarbeiterinnen (vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 3.1.2 und A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 3.1.2).

3.1.3 Sodann kann auch vorliegend nicht gesagt werden, die Sexarbeiterinnen handelten in völliger betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit: Die Beschwerdeführerin bietet u.a. neben dem Saunabetrieb den erwähnten "Specialtarif für eilige Gäste" an, bei welchem sie auch den jeweiligen Tarif festlegt (E. 3.1.2). Im Pauschalbetrag von Fr. 110.-- ist eine sexuelle Dienstleistungen von einer halben Stunde inbegriffen, wobei angeblich Fr. 70.-- für die Sexarbeiterin und Fr. 40.-- für den Saunaclub berechnet werden. Die Sexarbeiterinnen können demnach die genauen Preise für die jeweils konkret erbrachten Leistungen nicht massgeblich mitbestimmen. Selbst wenn dem so wäre, erscheint aus der Sicht des neutralen Dritten auch bezüglich des Dienstleistungshonorars die Beschwerdeführerin als Preisgestalterin. Auch hier liegt zudem die Vermutung nahe, dass der Preis gegenüber demjenigen im Einzelservice verbilligt ist; ein Einzeleintritt kostet bekanntlich Fr. 69.-- und eine sexuelle Dienstleistung von einer halben Stunde Fr. 70.--. Ob tatsächlich lediglich die Beschwerdeführerin auf einen Teil ihres Eintritts verzichtet oder nicht vielmehr die Sexarbeiterin auch verbilligt arbeitet, bleibt offen. Es ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass aufgrund des Richtpreises von bloss Fr. 70.-- die Vermutung aufkommt, dass die Beschwerdeführerin zumindest allen Frauen nahe legt, sich an den veröffentlichten Richtpreis zu halten. Sie "wirbt" ja gerade auf ihrer Homepage und der Printmedien mit "Bester Preis der Schweiz!", "GEIZ MACHT GEIL!" usw. (vgl. E. 3.1.2). Dass eine Sexarbeiterin einem mit diesem Versprechen "angelockten" Freier noch einen anderen Preis abzuverlangen vermag, erscheint unrealistisch und unglaubhaft. Dem Argument der Beschwerdeführerin, sie habe kein wirtschaftliches Interesse, den Hostessen Preise vorzuschreiben, da Letztere die Einnahmen aus den erotischen Dienstleistungen vollumfänglich einbehalten und sie lediglich den Einzeleintritt von Fr. 69.-- verlange, kann nicht gefolgt werden. Wie die Beschwerdeführerin nämlich selbst einwendet, hat sie ein eigenes Interesse daran, die Hostessen auf ihrer Homepage "vor-

zustellen", um potenzielle Gäste zu einem Besuch im Saunaclub zu animieren und damit einhergehend einen höheren Umsatz zu generieren (Beschwerde, S. 16). Letztlich profitiert die Beschwerdeführerin gerade von den sehr tief gehaltenen Preisen der Hostessen für eine sexuelle Dienstleistung bzw. erscheint dies gerade als das Geschäftsmodell der Beschwerdeführerin. Das Bundesverwaltungsgericht hatte nämlich im Urteil A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 4.2.2.2 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 (vgl. E. 4.2.3.3). Dies muss somit insbesondere für einen Richtpreis von Fr. 70.-- gelten. Mehrere Darlegungen von Freiern auf dem Forum "(…).com" bestätigen den doch vergleichsweise sehr tief gehaltenen Preis für eine sexuelle Dienstleistung ("[…] unglaublich, was sie da für die lumpigen 70 Franken hinlegt", "[…] aber wo gibt es denn sonst FO, 69, ZK und GV in diversen Stellungen für 70.-- […]", "[…] Auflistung ihrer praktizierten Dienste und dies, gepaart mit dem enorm günstigen Preis, gab den Ausschlag […]" [Akten Vorinstanz, act. 16, Beilage 1, S. 4, S. 12, Beilage 2, S. 2]). Jedenfalls beeinträchtigt auch vorliegend die Preisvorgabe der Beschwerdeführerin die betriebswirtschaftliche Unabhängigkeit der Frauen (vgl. Urteil des BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 3.1.3).

Aber nicht nur das spricht gegen eine mehrwertsteuerliche Selbständigkeit der Sexarbeiterinnen, sondern auch der Umstand, dass sie in einer weitgehenden arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit zur Beschwerdeführerin stehen. Auch vorliegend sind es jeweils mehrere Frauen, welche die Infrastruktur und die weiteren Betriebsmittel gleichzeitig oder nacheinander für ihre Sexangebote nutzen. Zudem legt die Beschwerdeführerin die Öffnungszeiten des Saunaclubs bzw. unter anderem die Dauer des "Specialtarif für eilige Gäste" fest; Umfang und Zeitpunkt der Leistungserbringung der einzelnen Sexarbeiterinnen sind folglich direkt von der Belegungsdichte der Betriebsmittel der Beschwerdeführerin abhängig. Dementsprechend können die Frauen Leistungsumfang und -zeit nur bedingt frei wählen, da sich diese vielmehr nach Massgabe der betrieblichen Möglichkeiten und weitgehend auch der Bedürfnisse bzw. des Willens der Beschwerdeführerin bestimmen (vgl. zum früheren Recht: Urteil des BGer vom 11. März 2008, veröffentlicht in: ASA 77 S. 570 f. E. 3.2; Urteil des BVGer A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 3.1.3, mit weiteren Hinweisen). Wiederum untermauern diverse Kommentare auf der Internetseite "(…).com" diese Annahme, indem beispielsweise davon die Rede ist, dass bei "Direktgästen" die Frauen bei ihrer Arbeit unterbrochen worden seien

und alles stehen und liegen liessen und verschwanden bzw. zu "Einzelservice abkommandiert" worden seien (Akten Vorinstanz, act. 16, Beilage 1, S. 1 f.). Die Sexarbeiterinnen haben sich auch im "B._____" zwangsläufig einer entsprechenden betrieblichen Ordnung der Beschwerdeführerin zu unterziehen (vgl. detailliert: Urteil des BVGer A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 3.1.3, mit weiteren Hinweisen). An diesem Ergebnis vermag die Ausführung der Beschwerdeführerin, die Hostessen seien mit Bezug auf die Zeiteinteilung frei und eine vorgängige Anmeldung werde lediglich deshalb erwartet, um eine in etwa ausgeglichene Belegung des Etablissements sicherzustellen bzw. dass der Zutritt einer Sexarbeiterin sogar ohne Voranmeldung gewährt werde, nichts zu ändern.

3.2 Insgesamt ist somit keine Selbständigkeit der Sexarbeiterinnen zu erkennen. Die Beschwerdeführerin ist mit Bezug auf die Dienstleistungen der Hostessen in ihrem Sauna-Club in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als Leistungserbringerin zu betrachten. Was die Beschwerdeführerin im Weiteren dagegen vorbringt, ändert daran nichts:

3.2.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie lege – wie jeder andere Publikumsbetrieb auch – Öffnungszeiten fest, die sowohl für die Gäste als auch für die Hostessen verbindlich seien. Dies hänge damit zusammen, dass während den Öffnungszeiten Mitarbeiter vor Ort sein müssten und der Club nur über eine beschränkte Anzahl Zimmer verfüge. Es läge somit auf der Hand, dass die Belegung durch die Beschwerdeführerin gesteuert werden müsse, ansonsten mit Reklamationen und mit Ansprüchen auf Rückerstattung der bezahlten Eintrittsgelder gerechnet werden müsste. Letztendlich bestünde eine arbeitsorganisatorische Abhängigkeit, wie sie in jedem anderen Betrieb ebenfalls vorkomme. Sodann entsprächen die Belegungspläne auch einem Bedürfnis der Hostessen, da diese nur tageweise zugegen seien, in vielen anderen Clubs ebenfalls ihrer Arbeit nachgehen würden und ihrem zumeist festen Kundenstamm mitteilen wollten, wann sie wo anwesend seien (Beschwerde, S. 17 f.).

Weshalb die Beschwerdeführerin die Belegung und Öffnungszeiten regelt und wie es sich in anderen Betrieben verhält, ist vorliegend nicht von Belang. Relevant ist vielmehr, dass sich die Hostessen in die Organisation der Beschwerdeführerin einfügten und Letztere gegen aussen für die durch die Dienstleistungen der Frauen erzielten Umsätze als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin in Erscheinung trat.

3.2.2 Sodann führt die Beschwerdeführerin ins Feld, aus dem Umstand, dass sie eine Homepage betreibe und Hostessen vorstelle, lasse sich nichts zu Gunsten der Vorinstanz und deren Argumente gegen die Selbständigkeit der Frauen ableiten. Es gehöre einfach zu ihrem Gesellschaftszweck, gastgewerbliche Betriebe sowie Wellness- und Erholungsbetriebe zu führen und Leistungen im Bereich der Werbung zu erbringen, so insbesondere Werbeberatung, Erstellen von Werbekonzepten und Unterlagen/Broschüren usw. Ihre Werbeleistung, welche sie an die Hostessen erbringe, seien durch einen um rund 30 % höheren Eintrittspreis abgegolten (Beschwerde, S. 15 f.).

Entscheidend ist, wie das Sexangebot für einen neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (E. 2.2.1 f. und E. 3.1.1). Unter diesem Blickwinkel erscheint – wie gezeigt – jeweils die Beschwerdeführerin als Anbieterin der sexuellen Dienstleistungen am Markt. Selbstverständlich vereinbart wohl auch vorliegend der Kunde letztlich mit der einzelnen Sexdienstleisterin die Einzelheiten der zu erbringenden Leistung. Auch ist davon auszugehen und wird im Übrigen auch so von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, dass das jeweilige Entgelt im Fall der Barzahlung direkt durch die Prostituierten gefordert und bezogen wurde (vgl. E. 3.1.3), es sei denn, der Kunde nahm an einem "Angebot" wie dem "Specialtarif für eilige Gäste" teil und habe den dafür zu entrichtenden (Gesamt-)Preis beim Eintritt bezahlt. Diese Umstände vermögen jedoch das nach aussen vermittelte Gesamtbild nicht rechtswesentlich zu verändern, wonach die Beschwerdeführerin unter Zuhilfenahme der im Club anwesenden Damen als Leistungserbringerin auftrat. Auch hier unterlagen die Sexarbeiterinnen im Betrieb der Beschwerdeführerin der beschriebenen betriebswirtschaftlichen und arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit (E. 3.1.3; vgl. Urteile des BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 4.1 und A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 4.1, mit weiteren Hinweisen).

3.2.3 Die Beschwerdeführerin wirft ein, das Leistungsverhältnis in Bezug auf die erotische Dienstleistung bestünde ausschliesslich zwischen der Hostess und dem Besucher. Soweit Letzterer mit den erotischen Dienstleistungen der Hostess nicht zufrieden sei, habe er keinerlei vertraglichen Anspruch auf Erstattung des Entgelts gegenüber der Beschwerdeführerin (Beschwerde, S. 15).

Wie eingangs erwähnt, zählt im Bereich der Mehrwertsteuer die wirtschaftliche Betrachtungsweise, weshalb diesbezüglich grundsätzlich nicht entscheidend ist, wie die Parteien ihr Vertragsverhältnis ausgestalten (E. 2.4).

Ob vertragliche Rückerstattungsansprüche bestehen und wie diese allenfalls ausgestaltet wären, kann somit nicht als Argument gegen die mehrwertsteuerliche Zurechnung der Umsätze der Sexarbeiterinnen hinzugezogen werden. Gleiches muss für das Vorbringen der Beschwerdeführerin gelten, es bestünde kein arbeitsvertragliches Verhältnis zwischen ihr und den Hostessen (Beschwerde, S. 18).

3.3 Zusammenfassend ist somit in Anwendung der einschlägigen gefestigten Rechtsprechung festzuhalten, dass die durch die Sexarbeiterinnen erbrachten Dienstleistungen aufgrund des nach aussen sichtbaren Erscheinungsbildes einen in die Gesamtorganisation des Betriebs integrierten Zweig des Saunaclubs der Beschwerdeführerin bildeten (vgl. Urteil des BGer 2C_903/2014 vom 24. November 2014 E. 3.1.1, mit weiteren Hinweisen). 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. Urteil des BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 3.3, mit weiteren Hinweisen). Im Folgenden bleibt unter E. 4 mithin noch, die Rechtmässigkeit der von der Vorinstanz vorgenommenen Ermessenseinschätzung des Umsatzes zu beurteilen.

4.

4.1 Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin die von den Sexarbeiterinnen in ihrem Saunaclub erzielten Umsätze nirgends in ihrer Buchhaltung erfasst hat. Demzufolge entsprechen die Buchhaltungsunterlagen nicht den gesetzlichen Anforderungen; sie sind nicht vollständig (E. 2.6.2). Unter diesen Umständen war die Vorinstanz dazu berechtigt und verpflichtet, den fraglichen Umsatz durch eine pflichtgemässe Schätzung zu ermitteln (E. 2.7.1 und E. 2.8.3). Daran vermag auch der Einwand der Beschwerdeführerin, sie sei als Clubbetreiberin nicht an den entsprechenden Umsätzen der Sexarbeiterinnen beteiligt und könne deshalb zu den Berechnungen der Vorinstanz nicht Stellung beziehen (Beschwerde, S. 17 und 19) nichts zu ändern. 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.

4.2

4.2.1 Die ESTV hat also eine pflichtgemässe Ermessenseinschätzung vorzunehmen. 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 (E. 2.7.2). 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 BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 3.7). Mit anderen Worten gilt es nun – mit der gebotenen Zurückhaltung – zu prüfen (vgl. vorn E. 2.8.2), ob eine Ermessensüberschreitung durch die Vorinstanz bei der fraglichen Schätzung erkennbar ist (vgl. Urteil des BVGer A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 5.2.1).

4.2.2 Die ESTV stützte sich bei der Berechnung des Umsatzes aus erotischen Dienstleistungen auf die durchschnittliche Anzahl Sexdienstleistungen pro Tag und Hostess in den Jahren 2011 und 2012. Zur Ermittlung dieser Zahl zog die Vorinstanz (I) die Anzahl Hostesseneintritte der Jahre 2011 bzw. 2012 sowie die Anzahl Gästeeintritte in denselben Jahren anhand der Monatsabrechnung der Registrierkasse der Beschwerdeführerin heran, (II) setzte diese ins Verhältnis und erhielt sodann die durchschnittliche Anzahl Sexdienstleistungen pro Tag und Hostess für die Jahre 2011 und 2012. Da ihr keine Anzahl der Gästeeintritte des Jahres 2010 vorlagen, bediente sie sich für das zu besteuernde Jahr 2010 des Durchschnittswertes der Jahre 2011 und 2012 ("Einspracheentscheid", S. 13 f., E. 3.1.5 und Akten Vorinstanz, act. 6).

Den Umsatz aus erotischen Dienstleistungen für die Jahre 2010 bis 2012 errechnete die Vorinstanz sodann, indem sie die resultierende Anzahl Sexdienstleistungen pro Tag und Hostess in den Jahren 2011 bis 2012 (für das Jahr 2010 mittels des errechneten Durchschnittswertes), (III) mit der von ihr aufgrund der monatlichen Registrierkassenabrechnung bekannten Anzahl Hostesseneintritte der fraglichen Jahre multiplizierte und (IV) dieses Resultat mit dem gemäss des Internetauftritts bzw. diverser Kommentare von Freiern durchschnittlich festgesetzten Preises für erotische Dienstleistungen von Fr. 85.-- multiplizierte. Dies ergibt nach Auffassung der Vorinstanz den nachzubesteuernden Umsatz (vor Abzug der bereits deklarierten Tageseintritte der Hostessen) aus erotischen Dienstleistungen der Prostituierten für die Jahre 2010 bis 2012.

4.2.3

4.2.3.1 Die Beschwerdeführerin bringt – wie erwähnt – vor, sie könne zu den Berechnungen der Vorinstanz nicht Stellung beziehen, weil sie nicht

am Umsatz der Hostessen beteiligt sei und sinngemäss somit die Preise für eine Sexdienstleistung nicht kenne (Beschwerde, S. 19).

Die ESTV führt aus, der Betrag von Fr. 85.-- ergebe sich aus dem Internetauftritt des Saunaclubs, wo für 30 Min. Fr. 70.-- (GV, Naturfranzösisch, 69 und küssen), für jede weitere halbe Stunde Fr. 70.-- und für Zusatzoptionen zwischen Fr. 50.-- bis Fr. 100.-- bezahlt werden müsse (Akten Vorinstanz, act. 14, Beilage 1, 2 und 6). Sodann habe sie anhand der Internetseite "(…).com" feststellen können, dass die genannten Zusatzoptionen von den Gästen auch tatsächlich beansprucht worden seien (Akten Vorinstanz, act. 16, Beilage 1 und 2). Da den Einträgen nicht entnommen werden könne, an wie viele Gäste solche Sonderwünsche erbracht worden seien, habe sie den Durchschnittswert der angebotenen Zusatzoptionen von Fr. 75.-- genommen und sei auf Grund des Urteils des BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 davon ausgegangen, dass 80 % der Gäste den normalen Service von Fr. 70.-- und 20 % den normalen Service plus eine Zusatzoption in Höhe von Fr. 75.-- [also Fr. 145.--] gewählt hätten. Daraus resultiere ein durchschnittlicher Preis von rund Fr. 85.-- für eine erotische Dienstleistung ("Einspracheentscheid", S. 14 f., E. 3.1.5).

4.2.3.2 Die Vorinstanz hat sich bei ihrer Schätzung auf Daten des "B._____" der Beschwerdeführerin gestützt. Zudem haben diverse Kommentare von Besuchern den Betrag von Fr. 70.-- bestätigt bzw. den Zuschlag von Fr. 70.-- ab 30 Min. und Zusatzoptionen für Fr. 50.-- (Akten Vorinstanz, act. 16, Beilage 1 und 2).

Im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 4.2.2.2 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. Die vorliegend beachtliche Abweichung zu dem Verfahren A-1562/2006 betreffenden Sachverhalt wirkt sich lediglich zu Gunsten der Beschwerdeführerin aus, insbesondere, weil bereits bei einem Ansatz von Fr. 115.-- davon die Rede war, dass dieser Wert eher zu tief berechnet sei. Dies muss umso mehr für Fr. 85.-- gelten. Zudem lässt sich der vorliegend angewendete Ansatz von Fr. 85.-- anhand des Internetauftritts und Aussagen der Freier begründen. Nicht zuletzt auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung eine gewisse Zurückhaltung (E. 2.8.2 und E. 4.2.1).

4.3 Die Vorinstanz hat vorliegend nach dem Gesagten mit dem hinreichend begründeten Ansatz von Fr. 85.-- pro Dienstleistung ihr pflichtgemässes Ermessen nicht überschritten. Schliesslich obliegt es nun – in Umkehr der Beweislast – der Beschwerdeführerin gegebenenfalls nachzuweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist bzw. dass dieser dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 2.8.3).

4.3.1 Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich lediglich geltend, sie begrüsse es, dass die Vorinstanz zur Berechnung der Anzahl Dienstleistungen pro Tag und Hostess nun einen grösseren Zeitraum gewählt habe. Sodann ginge die Vorinstanz nun von einem durchschnittlichen Preis von Fr. 85.-- pro erotische Dienstleistung aus. Da sie jedoch den Gästen lediglich den unbegrenzten Aufenthalt im Club- und Wellnessbereich gegen ein Eintrittsgeld in Höhe von Fr. 69.-- anbiete und nicht am Umsatz der Hostessen beteiligt sei, könne sie nicht weiter Stellung zu den Berechnungen nehmen (vgl. E. 4.2.3.1; Beschwerde, S. 19).

4.3.2 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass es gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung im Rahmen einer Ermessenstaxation auch zulässig ist, 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 (Urteil des BVGer A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.9.3, mit weiteren Hinweisen).

Das Vorgehen der Vorinstanz, bei welchem sie von den Dienstleistungen pro Tag und Hostess aus den Jahren 2011 und 2012 auf das Jahr 2010 geschlossen hat, gilt als rechtskonform, da sich die massgebenden Verhältnisse im kontrollierten Zeitabschnitt ähnlich verhalten, wie in der gesamten Kontrollperiode.

4.3.3 Da eine Gegenüberstellung der Anzahl erbrachten Dienstleistungen mit den Gästeeintritten ergibt, dass diese lediglich in einem unwesentlichen Prozentsatz voneinander abweichen, ist die Annahme der Vorinstanz, dass durchschnittlich jeder Gast jeweils eine Dienstleistung in Anspruch nimmt (''Einspracheentscheid'', S. 15 f., E. 3.1.5), nicht zu beanstanden.

4.4 Die Beschwerdeführerin bringt weiter nichts vor und auch aus den Akten ist nichts ersichtlich, was auf eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung der Vorinstanz deutet. Im Ergebnis misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung. Somit erweist sich der angefochtene "Einspracheentscheid" insgesamt als rechtmässig und die dagegen erhobene Beschwerde ist abzuweisen.

5.
5.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 10'000.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements von 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

5.2 Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 10'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Anna Strässle

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 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die Beschwerdeführerin in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: