Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-2950/2011

Urteil vom 8. Februar 2012

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2001 - 2. Quartal 2006; Ermessenseinschätzung).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ bezweckt laut Handelsregisterauszug den Handel, Import und Export von Waren im Modebereich sowie Dienstleistungen im Unterhaltungssektor. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Die A._____ betreibt in (…) einen Sauna- und Erotikclub mit dem Namen "X._____" bzw. "Y._____". An mehreren Tagen im Juni und Juli 2006 führte die ESTV dort eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Sie überprüfte die Steuerperioden vom 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2006. Dabei stellte sie u.a. fest, dass die Umsätze aus den angebotenen erotischen Dienstleistungen nicht den Sexarbeiterinnen, sondern der A._____ zuzurechnen seien. Die ESTV nahm eine Ermessenseinschätzung vor, da diese die Höhe der betreffenden Umsätze nicht aufgezeichnet habe. In der Folge forderte sie von der A._____ mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 270'917 vom 11. Oktober 2006 für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2006 Fr. 296'338.-- zuzüglich Verzugszins nach.

C.
Die A._____ bestritt die genannte Steuernachforderung. Am 23. November 2006 erliess die ESTV einen anfechtbaren Entscheid, in dem sie die Nachforderung gemäss EA Nr. 270'917 bestätigte. Gegen diesen Entscheid erhob die A._____ am 11. Januar 2007 Einsprache. Sie machte im Wesentlichen geltend, die im Sauna- und Erotikclub arbeitenden Frauen seien selbständig erwerbstätig. Zwischen ihr und den Frauen würde weder ein Arbeits- noch ein Auftragsverhältnis bestehen. Die in Frage stehenden Umsätze seien folglich nicht ihr, sondern den betreffenden Frauen zuzurechnen.

D.
Mit Schreiben vom 28. September 2010 wies die ESTV die A._____ auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 18. Februar 2009 hin. Diesem Urteil liege ein mit dem vorliegenden Fall vergleichbarer Sachverhalt zugrunde. Die ESTV fragte die A._____ an, ob sie – unter Berücksichtigung des dem Schreiben beigelegten Urteils – ihre Einsprache zurückziehen möchte. Dieses Schreiben blieb jedoch unbeantwortet.

E.
Mit Einspracheentscheid vom 8. April 2011 wies die ESTV die Einsprache ab. Sie erkannte, die A._____ schulde ihr für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2006 zusätzlich zu ihren eigenen Abrechnungen Fr. 296'338.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins vom 31. August 2004 bis 31. Dezember 2009 bzw. 4,5% Verzugszins seit dem 1. Januar 2010. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, es sei der Sauna- und Erotikclub, der gegenüber den Kunden direkt als Leistungserbringer am Markt auftrete. Im Weiteren trügen die im Club arbeitenden Frauen kein bzw. nur ein geringes Geschäftsrisiko und seien zudem weisungsgebunden. Sie seien deshalb mehrwertsteuerrechtlich nicht als selbständig zu qualifizieren. Die Umsätze aus den erotischen Dienstleistungen seien in der Folge der A._____ zuzurechnen. Da diese die betreffenden Umsätze nicht verbucht habe, habe die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vornehmen müssen.

F.
Am 24. Mai 2011 führte die A._____ (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 8. April 2011 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit den folgenden Anträgen: "Die Ergänzungsabrechnung Nr. 270'917 vom 11. Oktober 2006 sei ersatzlos aufzuheben. Gleichzeitig sei der Beschwerdeführerin nach Art. 64 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren eine Entschädigung für die ihr erwachsenen Kosten zuzusprechen". Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin vor, die Sexarbeiterinnen seien als selbständig Erwerbstätige zu qualifizieren, da alleine sie bestimmten, wann, wo und in welchem Ausmasse sie arbeiten wollten. Zudem hätten sie ihre Einkommensausfälle selber zu tragen und verfügten damit über ein Geschäftsrisiko. Im Weiteren unterlägen sie keinen Weisungen Dritter. Die Sexarbeiterinnen würden ihre Verträge selber mit den Kunden abschliessen und auch von diesen für die erbrachten Leistungen direkt bezahlt. Bei den im Internet bzw. auf einer internen Liste aufgeführten Preise der einzelnen erotischen Dienstleistungen handle es sich um eine Marketingmassnahme. Die Sexarbeiterinnen sollten sich – wen immer möglich – an diese Rahmenpreise halten, um einen möglichen Preiskampf zu verhindern. Die Sexarbeiterinnen erschienen auf der Internetseite nicht mit ihren privaten Telefonnummern, um ihre Privatsphäre zu schützen. Im Weiteren würden auch die direkten Steuern und die Sozialversicherungen die Sexarbeiterinnen als selbständig Erwerbstätige qualifizieren. Der Beschwerdeführerin könne der Umsatz aus den erotischen Dienstleistungen der Sexarbeiterinnen unter keinem

Rechtstitel zugerechnet werden. In der Folge habe sie die betreffenden Umsätze auch nicht verbuchen müssen. Im Übrigen hätten die Revisionsberichte die Vollständigkeit ihrer Buchhaltungsabschlüsse bestätigt.

Mit Schreiben vom 15. Juli 2011 verzichtete die ESTV auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

Auf die Eingaben der Parteien 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 Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV ist zudem als Behörde im Sinn von Art. 33 VGG zu qualifizieren. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2. Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid das Anfechtungsobjekt, d.h. vorliegend der Einspracheentscheid der ESTV vom 8. April 2011. Allfällige Entscheide unterer Instanzen sind einer Beanstandung nicht zugänglich, da sie durch den verwaltungsinternen Einspracheentscheid ersetzt worden sind (BGE 130 V 138 E. 4.2). Soweit die Beschwerdeführerin nicht nur materiell die Nachforderung gemäss dem Einspracheentscheid anficht, sondern formell die Aufhebung der EA Nr. 270'917 beantragt, ist darauf nicht einzutreten. Eine EA stellt keine Verfügung dar (Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008 E. 4.7) und kommt deshalb von vornherein nicht als Anfechtungsobjekt in Frage. Im Übrigen wurde der Entscheid vom 23. November 2006 durch den Einspracheentscheid vom 8. April 2011 ersetzt (sog. Devolutiveffekt). Auch er bildet daher kein taugliches Anfechtungsobjekt (BGE 129 II 438

E. 1; Urteil des Bundesgerichts 2C_16/2008 vom 16. Mai 2008 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5875/2009 vom 16. Juni 2010 E. 1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.7). Mit dieser Einschränkung ist auf die ansonsten frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

1.3. 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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.149). Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BVGE 2007/41 E. 2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54).

1.4. Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Anwendbar auf hängige Verfahren ist aber – unter Vorbehalt von Art. 91 MWSTG – das neue Verfahrensrecht (Art. 113 Abs. 3 MWSTG); diese Bestimmung ist jedoch in dem Sinn restriktiv zu verstehen, als strikte nur Verfahrensnormen sofort anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellem Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6312/2010 vom 10. November 2011 E. 1.4, A-7819/2008 vom 31. Januar 2011 E. 1.5, A-382/2010 vom 21. September 2010 E. 1.2). Der vorliegende Rechtsstreit betrifft die Jahre 2001 bis 2006 und untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) und der Verordnung vom 29. März 2000 zum aMWSTG (aMWSTGV, AS 2000 1347).

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-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 2.2.1, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2.1, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.2, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.1).

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, 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts 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 12. Mai 2010 E. 3.5.1, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.2).

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, 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 Urteilen des Bundesgerichts 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008).

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, A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.8, bestätigt mit Urteilen 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, 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.

2.5.1. 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 geschuldeten 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, 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, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.1).

2.5.2. 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 aMWSTG). Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer (Wegleitung 2001) Gebrauch gemacht. Darin sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist. Insbesondere müssen alle Geschäftsfälle fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Wegleitung 2001 Rz. 878 ff.; vgl. zu den Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht ferner: Urteil des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.4.3, A-7809/2010 vom 5. September 2011 E. 2.4.3, je mit weiteren Hinweisen).

2.5.3. Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor (Art. 60 aMWSTG). Die Ermessensveranlagung wird unabhängig von den Ursachen vorgenommen und hat keinen Strafcharakter, sondern ist lediglich ein Mittel zur Erreichung einer vollständigen und richtigen Veranlagung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3). Eine Ermessenstaxation ist somit immer dann nötig, wenn eine steuerpflichtige Person ihrer Aufzeichnungs- und Abrechnungspflicht nicht nachgekommen ist bzw. sie nicht einmal rudimentäre geschäftliche Aufzeichnungen vorweisen kann oder ihre Abrechnung nicht eingereicht hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5.3, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3, A-4417/2007 vom 10. März 2010 E. 3.1.3). Gegebenenfalls hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom

22. November 2007 E. 3.2, 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.6.2, A-4080/2010 vom 9. September 2011 E. 1.6, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3). Das Ziel der Ermessensveranlagung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr deshalb eine gewisse Unsicherheit an, welche die steuerpflichtige Person aufgrund ihrer Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (Urteile des Bundesgerichts 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2 mit Hinweisen; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 5.4).

Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts 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-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.6.3, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.7.3, A-5875/2009 vom 16. Juni 2010 E. 3.6.2, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.6.2).

2.5.4. Ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt; es auferlegt sich allerdings bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 5.6, A-4360/2008 vom 4. März 2010 E. 2.6.1). Die Rechtmässigkeit dieser Praxis wurde höchstrichterlich bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregel – dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Er darf sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensveranlagung allgemein zu kritisieren; er hat vielmehr darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung

offensichtlich falsch ist bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, und er hat auch den Nachweis für seine vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (Urteile des Bundesgerichts 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2, 2C_430/2008 vom 18. Februar 2009 E. 5.2, 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.2; BVGE 2009/60 E. 2.9.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 2.5.4, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.8.2, A-7809/2010 vom 5. September 2011 E. 2.8.2, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5.4).

3.

Im vorliegenden Fall betrieb die Beschwerdeführerin in der massgeblichen Zeit einen Sauna- und Erotikclub mit dem Namen "X._____" bzw. "Y._____". Nach den unbestritten gebliebenen Ausführungen der Vorinstanz bezahlten die Kunden einen Eintritt von Fr. 45.--, damit sie sich mit den als "(…) Girls" bezeichneten Sexarbeiterinnen auf der "Ebene 1" für Getränke und Danceshows treffen konnten. Für einen Eintritt auf "Ebene 2" mit Whirlpool und Sauna wurden Fr. 85.-- verlangt. Bei beiden Ebenen konnten erotische Dienstleistungen der Sexarbeiterinnen in einer der Suiten in Anspruch genommen werden. Diese Zimmer stellte die Beschwerdeführerin den Sexarbeiterinnen gegen einen "Mietzins" zur Verfügung. Die Beschwerdeführerin wies in ihrer Buchhaltung die Umsätze aus den genannten Eintritten, aus der Vermietung der Zimmer an die Sexarbeiterinnen sowie aus den gastgewerblichen Leistungen aus. Die Umsätze aus den Erotik-Dienstleistungen der Sexarbeiterinnen hat die Beschwerdeführerin dagegen in ihrer Buchhaltung nicht verbucht. Umstritten ist, ob die Sexarbeiterinnen für die Zwecke der Mehrwertsteuer als selbständig erwerbend betrachtet werden können, oder ob der Sauna- und Erotikclub als Leistungserbringer der betreffenden Erotik-Dienstleistungen zu gelten hat, und in der Folge die daraus erzielten Umsätze der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind (E. 3.1 bis 3.6). Sofern dies zu bejahen ist, ist in einem zweiten Schritt die Rechtmässigkeit der Ermessenseinschätzung zu prüfen (E. 4).

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). Massgebend ist dabei die Frage, wie das Erotikangebot für die Allgemeinheit, für einen neutralen Dritten objektiv erkennbar in

Erscheinung tritt (vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 4.1.1, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 3.2.1 mit Hinweisen).

3.1.2. Dies lässt sich vorliegend in erster Linie anhand der Homepage (…) beurteilen, auf welcher die Erotik-Dienstleistungen angeboten worden sind. In den Akten befinden sich Ausdrucke des Internetauftritts vom 30. Mai 2006 (amtl. Akten Nr. 2.1). Auf der Homepage wurde insbesondere Folgendes ausgeführt: "Bis zu 20 Girls warten täglich". "Lassen Sie sich von unseren phantasiereichen (…) Girls verführen". Unter der Rubrik "Erotik" wurde im Weiteren dargelegt: "Egal für welche Ebene Sie sich entscheiden, die Preise für unsere Girls bleiben (…). Hier wird ab sofort nur nach Zeit berechnet. Das bedeutet für Sie 15 Minuten Fr. 100.--, 30 Minuten Fr. 150.--, 45 Minuten Fr. 200.--, 1 Stunde Fr. 300.--." Unter der Rubrik "Girls" wurden die einzelnen Sexarbeiterinnen unter dem Titel "Y._____ – unsere zauberhaften Damen" mit dem Vornamen und einem Foto aufgelistet. Für die Kontaktaufnahme wurde auf jeder Seite die Telefonnummer des "Y._____" angegeben.

Gemäss dem aufgezeigten Internetauftritt pries der "Y._____" die Erotik-Dienstleistungen im eigenen Namen an und listete die entsprechenden Preise auf. Für die Allgemeinheit, d.h. für einen neutralen Dritten, trat damit der "Y._____" als Leistungserbringer der Erotik-Dienstleistungen auf. Es wurde denn auf der Homepage auch explizit von "unseren (…) Girls" bzw. "unseren zauberhaften Damen" gesprochen und zur Kontaktaufnahme eine Telefonnummer des Clubs angegeben. Eine Direktkontaktaufnahme mit den Sexarbeiterinnen ohne Zuhilfenahme der Beschwerdeführerin blieb dem Kunden also verweht. Der Internetauftritt spricht damit gegen die mehrwertsteuerrechtliche Selbständigkeit der einzelnen Sexarbeiterinnen. Im Weiteren liegen keine Anhaltspunkte vor, dass sich der relevante Inhalt der Homepage in der Zeit vom Januar 2001 bis 30. Juni 2006 wesentlich verändert hätte. Dies wird von der Beschwerdeführerin im Übrigen auch nicht geltend gemacht.

3.1.3. Die Beschwerdeführerin wendet zunächst ein, sie sei nicht mit ihrer Firma (A._____) am Markt aufgetreten. Dieser Einwand ist unbegründet. Bei der Bezeichnung des Clublokals mit "X._____" bzw. "Y._____" handelt es sich um eine sog. "Enseigne". Eine "Enseigne" ist die Bezeichnung eines Geschäftslokals (ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., Bern 2007, § 7 N 28). Die Verwendung einer solchen Bezeichnung ist im

Geschäftsverkehr zulässig und insbesondere im Gastgewerbe üblich (UELI MANSER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N 9 zu Art. 37). Die Beschwerdeführerin trat demnach zulässigerweise unter der Enseigne ihres Lokals auf. In der Folge ist auch für Zwecke der Mehrwertsteuer das Handeln im Namen der genannten Enseigne der Beschwerdeführerin zuzurechnen (vgl. dazu auch Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006, Behandlung von Formmängeln, S. 12). Die Leistungen, welche die Beschwerdeführerin unter der Enseigne "X._____" bzw. "Y._____" getätigt hat, können folglich ihr zugerechnet werden.

3.1.4. Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, die Kunden hätten auch mit den Sexarbeiterinnen direkt über deren privaten Handys Kontakt aufnehmen können. Diese Behauptung wie auch grundsätzlich die Möglichkeit zur direkten Kontaktaufnahme mit den einzelnen Frauen wird von der Beschwerdeführerin indessen nicht belegt. Es liegen überdies ganz generell keine Hinweise bzw. Belege (namentlich auf die Sexarbeiterinnen ausgestellte Rechnungen, eigene Prospekte usw.) dafür vor, dass die Frauen von den Lokalitäten der Beschwerdeführerin aus nach aussen als selbständige Unternehmerinnen, unter eigener Firma, in Erscheinung getreten sind. Im Weiteren ist das Argument der Beschwerdeführerin, die privaten Telefonnummern würden zum Schutz der Privatsphäre der einzelnen Sexarbeiterinnen nicht auf der Homepage aufgeführt, zwar nachvollziehbar, vermag jedoch am vorliegenden Resultat nichts zu ändern. Das massgebende Kriterium für die Beurteilung der Selbständigkeit und der Zurechnung der Umsätze bleibt das Handeln und Auftreten im eigenen Namen gegenüber Dritten (E. 2.2.1 und 2.2.4). Das Motiv für die Wahl eines bestimmten Auftritts gegen aussen ist nicht entscheidend.

3.2.

3.2.1. Aufgrund der Preisvorgaben im Internet und der sich in den Akten befindlichen "internen Preisliste" (vgl. amtl. Akten Nr. 2.4) ist zudem eine relativ starke Weisungsgebundenheit der Sexarbeiterinnen dokumentiert. Die vorgegebenen Preise sprechen gegen ihre betriebswirtschaftliche Unabhängigkeit und damit auch gegen ihre mehrwertsteuerrechtliche Selbständigkeit (E. 2.2.1). Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die von ihr gemachten Preisangaben auf der Homepage seien nicht als rechtlich verbindliche Angebote zu würdigen. Sie habe die betreffenden Preisangaben bloss aus werbetechnischen Gründen gemacht. Die Beschwerdeführerin ist darauf hinzuweisen, dass die mehrwertsteuerliche

Qualifikation von Vorgängen nicht in erster Linie aus einer vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen hat (E. 2.4). Massgebend ist der Auftritt nach aussen. Der durchschnittliche Betrachter der Homepage musste davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin die Preise festlegt und diese bei einem Besuch des Sauna- und Erotikclubs auch zur Anwendung kommen. Im Weiteren ist der Einwand der Beschwerdeführerin nicht stichhaltig, es handle sich bloss um Rahmenpreise, um einen möglichen Preiskampf zu verhindern. Einerseits ist das Motiv für die Preisangaben nicht relevant, andererseits ist angesichts der detaillierten Preisvorgaben nicht von blossen Rahmenpreisen auszugehen (vgl. dazu insbesondere die «interne Preisliste» mit einzelnen, nach der Dauer der erotischen Dienstleistungen differenzierten Preisen und weiteren Vorgaben an die Sexarbeiterinnen, u.a., welche Leistungen sie bei welchen Preisen anbieten sollen).

3.2.2. Neben den aufgezeigten Preisvorgaben kann ferner auch nicht gesagt werden, die Sexarbeiterinnen hätten sonst in völliger betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit gehandelt. Es waren jeweils mehrere Frauen, welche die Infrastruktur und die weiteren Betriebsmittel gleichzeitig oder nacheinander, innerhalb der Betriebs- und Öffnungszeiten des Clubs, für ihre Sexangebote genutzt haben. Umfang und Zeitpunkt der Leistungserbringung der einzelnen Dame waren folglich direkt von der Belegungsdichte der beschwerdeführerischen Betriebsmittel abhängig. Leistungsumfang und -zeit konnten die Sexarbeiterinnen dementsprechend nur bedingt frei wählen. Sie bestimmten 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; Urteil des Bundesgerichts 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009 E. 2.2.3). Es stand im ureigensten Interesse der Beschwerdeführerin, dass die Zimmer bestmöglich ausgelastet waren und dass Friktionen weitestgehend vermieden wurden, weshalb sich die Damen zwangsläufig einer entsprechenden betrieblichen Ordnung unterziehen mussten (zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 10. Mai 2010 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen). Die Behauptung der Beschwerdeführerin, die Sexarbeiterinnen bestimmten alleine, wann und in welchem Ausmass sie bei ihr arbeiten wollten, ist insoweit zu berichtigen. Im Übrigen wäre – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – ein analoger Sachverhalt auch bei anderen Berufsarten entsprechend zu würdigen.

3.3. Der Beschwerdeführerin ist indessen zuzustimmen, dass die Sexarbeiterinnen ein gewisses "Unternehmensrisiko" tragen, da sie nicht mit einem fixen Einkommen rechnen können, sondern abhängig von der Nachfrage der Freier sind. Ein ähnliches Risiko kennen indessen auch sog. "Mitarbeiter auf Abruf". Diese verdienen auch nur dann, wenn sie eingesetzt werden, ohne dass dadurch eine selbständige Erwerbstätigkeit gegeben wäre. Im Weiteren mussten die vorliegend in Rede stehenden Sexarbeiterinnen keine Investitionen tätigen und hatten – abgesehen von der "Zimmermiete", die ab 2006 pauschal Fr. 200.-- pro Tag betrug – keine relevanten beruflichen Fixkosten. Das Unternehmensrisiko der betreffenden Frauen kann deshalb als eher gering bezeichnet werden.

3.4. Die Beschwerdeführerin legt zudem dar, die Sexarbeiterinnen würden auch bei den direkten Steuern und den Sozialversicherungen als selbständig erwerbstätig qualifiziert. Im Weiteren hat die ESTV anlässlich ihrer Kontrolle festgestellt, dass die Sexarbeiterinnen bei den direkten Steuern und der AHV tatsächlich als selbständig eingestuft werden (vgl. Kontrollbericht, Beiblatt, Ziff. 2; amtl. Akten Nr. 1). Es ist indessen zu beachten, dass die Art der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge sowie die Qualifikation einer Person als selbständig oder unselbständig im Zusammenhang mit den direkten Steuern zwar nicht unbedeutende, aber dennoch nicht allein ausschlaggebende Indizien für die mehrwertsteuerliche Behandlung bilden (E. 2.2.2). Es können sich somit Abweichungen zwischen der Beurteilung nach mehrwertsteuerlichen Überlegungen und jener betreffend Sozialversicherungsrecht bzw. direkten Steuern ergeben. Es ist – insbesondere aufgrund der verschiedenen Zielsetzungen dieser Rechtsgebiete – 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-5460/2008 vom 21. Mai 2010 E. 3.5.1, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.2, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 3.4.1).

3.5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die durch die Sexarbeiterinnen erbrachen Dienstleistungen aufgrund des nach aussen sichtbaren Erscheinungsbildes einen in die Gesamtorganisation des Betriebs integrierten Zweig des Sauna- und Erotikclubs der Beschwerdeführerin darstellten. Sie bzw. der Club und die Frauen 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. Gewisse daneben bestehende Anhaltspunkte für eine mehrwertsteuerliche Selbständigkeit der Sexarbeiterinnen (das Tragen eines geringen Unternehmensrisikos und die Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge bzw. die Behandlung bei den direkten Steuern) sind nicht so bedeutsam, dass damit die in E. 3.1 und E. 3.2 genannten, hier relevanten Indizien in den Hintergrund treten würden (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 571 E. 3.2 in fine; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 3.4).

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

3.6.1. Die Beschwerdeführerin macht geltend, zwischen ihr und den Sexarbeiterinnen läge weder ein Arbeits- noch ein Auftragsverhältnis vor. Die Damen hätten die erotischen Dienstleistungen als Selbständigerwerbende erbracht. Der Beschwerdeführerin ist entgegenzuhalten, dass die Analyse der Frage nach der Selbständigkeit unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten höchstens eine Auslegungshilfe – mithin ein Indiz – darstellt, jedenfalls nicht allein entscheidend sein kann (E. 2.4). Im vorliegenden Fall wird den Damen die mehrwertsteuerliche Selbständigkeit jedoch nicht etwa aufgrund der Annahme abgesprochen, sie stünden in einem arbeits- oder auftragsrechtlichen Verhältnis zur Beschwerdeführerin, sondern weil für die sexuellen Dienstleistungen im Sauna- und Erotikclub nicht sie, sondern die Beschwerdeführerin im eigenen Namen (des Clubs) nach aussen in Erscheinung tritt und jene zu ihr in einer betrieblichen und arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit stehen (Urteil des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 572 E. 3.3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 3.5.1). Als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin hat folglich die Beschwerdeführerin zu gelten.

3.6.2. Die Beschwerdeführerin wendet zudem ein, die Sexarbeiterinnen würden ihre Verträge mit den Kunden selber abschliessen und auch von diesen für die erbrachten Leistungen direkt bezahlt. Selbstverständlich vereinbarte der Kunde letztlich mit der einzelnen Dame die Einzelheiten der zu erbringenden Leistung. Dies verändert jedoch genau so wenig wie die Möglichkeit der Frauen, eine Leistung allenfalls nicht zu erbringen, das nach aussen vermittelte Gesamtbild, wonach die Beschwerdeführerin

mit der Zuhilfenahme der im Sauna- und Erotikclub anwesenden Damen als Leistungserbringerin auftrat (E. 3.1). Unter diesen Umständen ist ferner die direkte Bezahlung der Dienstleistung bei den Damen (soweit sie denn tatsächlich in bar erfolgte) ebenfalls nicht entscheidend; ein solches System ist auch in anderen Branchen, namentlich solchen Berufssparten verbreitet, in denen die Leistungen ohne schriftliche Fakturierung erbracht werden und die Entschädigung bar eingenommen wird (Urteil des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 572 E. 3.3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 4.4).

3.6.3.

3.6.3.1 Die Beschwerdeführerin hält zudem dafür, die ESTV unterstelle ihr mit der Umsatzaufrechnung die Ausübung einer kriminellen Tätigkeit in der Form der Zuhälterei, dies ganz im Gegensatz zu den zahlreich stattgefundenen Polizeikontrollen, die nie derartige Verstösse festgestellt hätten.

3.6.3.2 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, BGE 125 IV 269 E. 1).

3.6.3.3 Inwieweit das Verhalten der Beschwerdeführerin in ihrem Club den Sexarbeiterinnen gegenüber 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 Leistungserbringern 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.5.2, A-1399/2006 und A-1400/2006 vom 6. Februar 2008 E. 3.4.1). Im Sinne einer antizipierten Beweiswürdigung kann auf die angebotene Auskunftseinholung beim Amtsstatthalter bzw. der Kriminalpolizei des Kantons Luzern verzichtet werden, da eine solche Auskunft für das vorliegende Verfahren von vornherein nicht relevant sein kann (zur antizipierten Beweiswürdigung vgl. BGE 131 I 153 E. 3, 130 II 429 E. 2.1, 125 I 134 E. 6c/cc; Urteil des Bundesgerichts 2C_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.2.3, A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 2.3).

3.6.4. Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, die Sexarbeiterinnen hätten jederzeit – ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist – einen anderen Arbeitsort suchen können, um ihrer Tätigkeit nachzugehen. Die Beschwerdeführerin ist erneut darauf hinzuweisen, dass für Zwecke der Mehrwertsteuer das massgebende Kriterium zur Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Tätigkeit das Auftreten im eigenen Namen gegenüber Dritten ist. Ob eine Aufgabe einer Tätigkeit an einem Arbeitsort ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist möglich ist, stellt kein entscheidendes Kriterium dar (vgl. E. 2.2.1).

4.

Da feststeht, dass die Beschwerdeführerin für die Dienstleistungen der Sexarbeiterinnen im Sauna- und Erotikclub in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht als Leistungserbringerin zu betrachten ist, ist als Nächstes die Rechtmässigkeit der von der ESTV vorgenommenen Ermessenseinschätzung dieses Umsatzes zu beurteilen.

4.1. Die Beschwerdeführerin hat unbestrittenermassen die von den Sexarbeiterinnen vereinnahmten Umsätze nirgends in ihrer Buchhaltung erfasst. Die Buchhaltungsunterlagen entsprechen demzufolge nicht den gesetzlichen Anforderungen, da sie nicht vollständig sind (E. 2.5.3). Unter diesen Umständen war die ESTV klarerweise dazu berechtigt und verpflichtet, den fraglichen Umsatz durch eine pflichtgemässe Schätzung zu ermitteln. Der Einwand der Beschwerdeführerin, sie habe keine Verbuchung vornehmen müssen, da kein durchsetzbares Rechtsgeschäft

zwischen ihr und den Freiern zugrunde liege, ist nicht stichhaltig. Wie oben aufgezeigt, sind der Beschwerdeführerin die betreffenden Umsätze mehrwertsteuerrechtlich zuzurechnen (E. 3.5) und sie hatte diese demnach auch als Ertrag zu verbuchen. Daran kann der Umstand nichts ändern, dass – gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin – die jährlichen Revisionsberichte die Ordnungsmässigkeit der Buchhaltungsabschlüsse bestätigt hätten. Die Frage, ob die betreffenden Revisionsberichte mangelhaft sind, muss im Übrigen im vorliegenden Verfahren nicht beantwortet werden.

4.2.

4.2.1. Die ESTV stützte ihre Schätzung auf Stichproben aus der Zeit vom 10. bis 20. November 2002. Für diese Zeit lagen ihr amtshilfeweise von der Kantonspolizei erhaltene Tageszusammenstellungen über die Einnahmen der Beschwerdeführerin aus den erotischen Dienstleistungen der Frauen, den Eintritten, dem Saunabetrieb sowie den Parties vor (vgl. amtl. Akten Nr. 2.4). Die ESTV ermittelte daraus das Verhältnis zwischen den verbuchten Umsätzen (Eintrittsgelder, Zimmermieten, gastgewerbliche Leistungen) und den unverbuchten Umsätzen (Einnahmen aus den erotischen Dienstleistungen). Es resultierte ein im Verhältnis zum Gesamtumsatz (verbucht und unverbucht) nicht verbuchter Umsatz von 41,5%. Diesen Wert legte die ESTV auf die ganze Kontrollperiode um. Sie rechnete 41,5% des Gesamtumsatzes betreffend die Zeit vom 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2006 als unverbuchten Umsatz aus erotischen Dienstleistungen auf. In der Folge forderte sie 7,6% Mehrwertsteuer von dem zuletzt genannten Umsatz, ausmachend Fr. 296'338.--, nach (vgl. zur Berechnung insbesondere Ziff. 2.5 des Einspracheentscheids).

4.2.2. Sind, wie im vorliegenden Fall, die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt (E. 4.1), obliegt es der Beschwerdeführerin, den Nachweis zu erbringen, dass die Schätzung der Vorinstanz unrichtig ist bzw. dieser dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Sie hat sich mit den einzelnen Elementen der vorgenommenen Ermessenseinschätzung im Einzelnen zu befassen und – unter Hinweis auf Beweismittel – die Schätzung der ESTV zu widerlegen (vgl. E. 2.5.4). Die Beschwerdeführerin bestreitet indessen bloss die Zurechnung der Umsätze aus den erotischen Dienstleistungen. Hinsichtlich der Höhe der Schätzung macht sie keine Ausführungen. Die von der ESTV vorgenommene Schätzung ist auch nicht zu beanstanden. Sie beruht auf individuellen und plausiblen Angaben der Beschwerdeführerin. Im

Weiteren erweist sich die von der ESTV vorgenommene Umlage als rechtmässig, da keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass in der Zeit vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2006 nicht von ähnlichen Verhältnissen auszugehen wäre, wie im November 2002 (E. 2.5.3). Im Übrigen sind gewisse Fehlerquellen bzw. Unschärfen einer Schätzung grundsätzlich inhärent. Es wäre Aufgabe der Beschwerdeführerin gewesen, durch ordnungsgemäss geführte, vollständige Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über sämtliche von ihr erzielten Einnahmen zu schaffen. Dieser Obliegenheit ist sie nicht nachgekommen und sie hat die sich allfällig daraus ergebenden nachteiligen Konsequenzen zu tragen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 4.2.5).

5.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten von Fr. 7'500.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 7'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Jürg Steiger

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 Begründung 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: