Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5460/2008
{T 0/2}

Urteil vom 12. Mai 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Charlotte Schoder, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____,
vertreten durch Y._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1. Semester 2001 - 2. Semester 2004); Begriff des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers; Ermessensveranlagung.

Sachverhalt:

A.
X._____ (nachfolgend auch Steuerpflichtige) betrieb den Sauna-Club "..." in ... und war vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2006 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Am 8. April 2005 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob die Verwaltung mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 30. September 2005 für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2004 eine Steuernachforderung in Höhe von Fr. 24'288.--, zuzüglich Verzugszins.

B.
Die ESTV entschied am 17. Oktober 2005, sie habe zu Recht für die Zeit vom 1. Semester 2001 bis 2. Semester 2004 eine Mehrwertsteuer von Fr. 24'288.--, zuzüglich Verzugszins, nachgefordert. Zur Begründung machte sie im Wesentlichen geltend, die Steuerpflichtige habe die Einnahmen der auf dem Gebiet der Erotikdienstleistungen tätigen Damen, die mehrwertsteuerrechtlich als Unselbständige zu qualifizieren seien, nicht in der Buchhaltung erfasst und abgerechnet. Am 23. November 2005 liess die Steuerpflichtige Einsprache erheben und die Aufhebung des Entscheids bzw. eventualiter die allfällige Neuberechnung der Mehrwertsteuer aufgrund des tatsächlichen Sachverhalts beantragen.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 23. Juni 2008 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut und reduzierte die nachgeforderte Mehrwertsteuerschuld auf Fr. 11'968.85, zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, in den Jahren 2001 und 2002 seien in den Räumlichkeiten des Sauna-Clubs der Steuerpflichtigen keine Erotikdienstleistungen zusätzlich zu den von ihr bereits deklarierten und versteuerten (Dienst-)Leistungen (Sauna, Massagen) erbracht worden. Hingegen seien solche sexuellen Dienstleistungen in den Jahren 2003 und 2004 gegen Entgelt angeboten und durchgeführt worden. Aufgrund des nach aussen sichtbaren Erscheinungsbildes seien diese der Steuerpflichtigen zuzuordnen.

D.
Dagegen lässt X._____ (nachfolgend Beschwerdeführerin) am

25. August 2008 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und die Aufhebung des Einspracheentscheids beantragen. Ferner sei festzustellen, dass sie für die fragliche Periode (bis und mit 2. Semester 2004) aus ihrem Saunabetrieb keine Mehrwertsteuern nachzubezahlen habe. In ihrer Vernehmlassung vom 8. Oktober 2008 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde; von weitergehenden Ausführungen wird abgesehen.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben an das Bundesverwaltungsgericht wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Einspracheentscheide der ESTV können gemäss Art. 31. i. V. m. Art. 33 Bst. d des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten (Art. 50 sowie 52 VwVG).

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (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). Das vorliegende Verfahren untersteht in materieller Hinsicht deshalb dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300).

Demgegenüber ist – unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen – das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als nur eigentliche Ver-

fahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Fall etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie die Buchführungspflichten, das Selbstveranlagungsprinzip, die Ermessenseinschätzung etc. dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70 f. oder 78 f. MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen.

1.3 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2, BGE 128 III 271 E. 2.b.aa; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 279 ff.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (GYGI, a.a.O., S. 279 f.; ZWEIFEL, a.a.O., S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 501 E. 5.4; anstelle vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1960/2007 vom 1. Februar 2010 E. 1.4, A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.1.3, A-1597/2006 + A-1598/2006 vom 17. August 2009 E. 4.1).

1.4 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen

(BGE 119 V 13 E. 2a, BGE 114 V 203; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Soweit die Beschwerdeführerin ihre Anträge formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung (durch Aufhebung des Einspracheentscheids), gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die fragliche Steuernachforderung zu Recht besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010, E. 1.3; BVGE 2007/24 E. 1.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 1.3).

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).

Wichtige Kriterien für die erforderliche Selbständigkeit sind beispielsweise, dass die steuerbare Tätigkeit im eigenen Namen, in eigenen Geschäftsräumlichkeiten, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 569 E. 2.2, vom 27. Oktober 2000, veröffentlicht in Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 2001 II 56 und in ASA 71 S. 653 f. E. 4a, 2C_430/2008 vom 28. Februar 2009 E. 2.2, 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.1, A-1562/2006 vom

26. September 2008 E. 2.2.3, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2). Ob der Leistungserbringer selbständig im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt, ist aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse, in einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren, zu beurteilen. Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Begriff der Selbständigkeit eher weit auszulegen (Urteile des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 570 E. 2.2, vom 14. November 2004, veröffentlicht in ASA 76 S. 627 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.4, A-1562/2006 vom 26. September 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.).

Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist aber nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich, sondern nach konstanter Rechtsprechung auch dafür, ob der Unternehmer 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-5876/2008 vom 24. März 2010 E. 2.2, A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 2.2, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2; Entscheide der Eidgenössische Steuerrekurskommission [SRK] vom 4. Dezember 2003, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.71 E. 2b, vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 2b).

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. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (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-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.8, A-1562/2006 vom

26. September 2008 E. 2.4; Entscheid der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a; 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 vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 565 ff. E. 3.2; BVGE 2007/23 E. 2.3.2). Nicht entscheidend ist deshalb grundsätzlich, wie die Parteien ihr Vertragsverhältnis ausgestalten.

2.5

2.5.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; vgl. 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 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1, 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5). Die Verwaltung ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Art. 60 aMWSTG; vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., S. 569 ff.). Ein Verstoss des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da er durch die Nichtbeachtung die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer gefährdet (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 2.1, A-4360/2007 vom 3. Juli 2008 E. 2.1, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.131 E. 2b).

2.5.2 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 (vgl. auch Wegleitung 2008 zu Mehrwertsteuer [Wegleitung 2008]). Darin sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist. Insbesondere müssen alle Geschäftsfälle fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 878 ff. der Wegleitungen 2001 und 2008]; 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-746/2007 vom 6. November 2009 E. 2.2, A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.5, je mit weiteren Hinweisen; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 233 E. 2c.aa).

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 (UELI MANSER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 3 zu Art. 60). 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-4417/2007 vom 10. März 2010 E. 3.1.3, A-1641/2006 vom 22. September 2008 E. 4.2). 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-746/2007 vom 6. November 2009 E. 4.1, A-1562/2008 vom 26. September 2008 E. 2.5.3; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d.aa). 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 (Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2 mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungs-

gerichts A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 4.1, A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 4.1; PER PROD'HOM, in: OREF [éditeur], Les procédures en droit fiscal, 2. Aufl., ergänzt und aktualisiert, Bern 2005 S. 395).

In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, anderseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Bei der Anwendung von Erfahrungszahlen ist allerdings deren Streubreite zu beachten, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll (Urteile des Bundesgerichts vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in ASA 52 S. 234 E. 4, vom 31. März 1983, veröffentlicht in ASA 50 S. 669 E. 2; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d.aa und E. 4e.bb.aaa; vgl. zum Ganzen auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 4.2, A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 2.5.3; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in ASA 69 S. 526 ff.). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung mitzuberücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.7; A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.3, HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue [StR] 1980, S. 307).

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-746/2007 vom 6. November 2009 E. 5.1, A-3678/2007 / A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 2.9.2). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregel (vgl. E. 1.4 hievor) – dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (Urteile des Bundesgerichts 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3). 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 (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2008 / 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 5.2, 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 5.2, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.4; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 4c und 4e.aa mit Hinweisen).

3.
Im vorliegenden Fall betrieb die Beschwerdeführerin für die hier massgebliche Zeit den Sauna-Club "...". In den Jahren 2001 und 2002 wies die Beschwerdeführerin in der Buchhaltung Umsätze aus Eintritten in die Sauna sowie aus Entgelten für Massagen aus. Die sich daraus ergebende Mehrwertsteuer hat sie nach Angaben der ESTV ordnungsgemäss deklariert und abgerechnet. Ab März 2003 stellte die Beschwerdeführerin die Infrastruktur des Clubs (Saunaeinrichtungen, Zimmer, Bar etc.) Sexarbeiterinnen und Dritten – nach eigenen Angaben ganz nach dem Motto "Freizeit-Club" – zur Verfügung und verlangte hiefür ein Eintrittsgeld von Fr. 60.-- für Einzelpersonen bzw. Fr. 130.-- für Paare. Im Eintrittspreis inbegriffen waren Getränke und Snacks bzw. Esswaren. Ferner konnten die Eintrittspreise bei bestimmten weiteren Anlässen (beispielsweise. "HAPPY HOUR") offenbar variieren (vgl. E. 3.1 hienach). Die Mehrwertsteuer, welche aus den ab März 2003 mittels Eintritten erzielten Umsätzen resultierte, hat die Beschwerdeführerin ebenfalls entrichtet.

3.1 Die Beteiligten sind sich inzwischen darin einig, dass in den Jahren 2001 und 2002 im Sauna-Club keine Erotikdienstleistungen angeboten und erbracht worden sind; so hat die ESTV die Einsprache der Beschwerdeführerin in dieser Hinsicht gutgeheissen und die entsprechende Nachforderung aufgehoben. Die Frage bildet demnach nicht mehr Streitgegenstand und wird vom Bundesverwaltungsgericht auch nicht überprüft. Es bleibt folglich, die mehrwertsteuerliche Behandlung der ab März 2003 in den Räumlichkeiten des Sauna-Clubs angebotenen und erbrachten Erotikdienstleistungen der Sexarbeiterinnen zu beurteilen. Dass derartige Dienstleistungen angeboten und erbracht worden sind, hat als erstellt zu gelten: In den Akten befinden sich ein Inserat vom 2. Juli 2003, erschienen im Blick, mit dem Inhalt: "... Sauna-Club, Neu!, Mo+Mi 18 – 21 Uhr HAPPY HOUR, Fr. 150.-- alles inklusive. Träume werden wahr, alles klar? ...", sowie das folgende Inserat vom 23. November 2004, erschienen im Bund: "Heute Donnerstag, ... MEGA GEILE SEXREISE, Kaiser 400.--, König 300.--,

Offizier 200.--, Straps-Prinzessinnen, Bar und Buffet, Musik zum Verlieben, lass Dich fliegen! ...". Nach der allgemeinen Lebenserfahrung lassen der Wortlaut der Anzeigen sowie die Stelle, wo die Inserate in den Zeitungen erschienen sind, keinen anderen Schluss zu, als dass es sich hiebei um die Anpreisung von erotischen Dienstleistungen handelt. Des Weitern enthalten die Akten einen Beitrag aus dem Sex und Kontakt-Forum ... vom 28. Juni 2005, in dem ein Auszug aus der ... Zeitung wiedergegeben ist. Darin wird u. a. Folgendes ausgeführt: "In der ...-Sauna gehen die Öfen aus: Sobald A._____ ... ausbaut, muss das als Wellnessclub getarnte Bordell dichtmachen". Der Beitrag stammt zwar vom 27. Juni 2005, doch ist nicht ersichtlich, dass die Gegebenheiten im Sauna-Club der Beschwerdeführerin in der vorliegend massgeblichen Zeit (März 2003 – Ende 2004) anders gewesen wären. Vielmehr erwähnt der genannte Beitrag in diesem Zusammenhang Folgendes: "Ein beim Internet-Rotlicht-Szenenführer «...» längst aufgegebenes Inserat hat sie [die Beschwerdeführerin] noch nicht freischalten lassen. Ausser einer nur mit dem Nötigsten bekleideten Frau ist auf der Homepage ... seit Wochen nichts zu sehen". Im Übrigen stellt die Beschwerdeführerin ohnehin nicht in Abrede, dass im erwähnten Sauna-Club Erotikdienstleistungen angeboten und erbracht worden sind.

3.2 Zunächst betrieb die Beschwerdeführerin für den Sauna-Club bzw. für die Sexarbeiterinnen Werbung. Die genannten einschlägigen Zeitungsinserate verdeutlichen, dass die Beschwerdeführerin jeweils im eigenen Namen (des Clubs) die (implizit genannten) Dienstleistungen der Damen bzw. die Möglichkeit, Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen, angepriesen hat (vgl. E. 3.1 hievor). Im Inserat vom 2. Juli 2003 wird unter "Info" Folgendes aufgeführt: "Tel. ..., www. ... .ch Wo? ... hinter A._____, Mo-Sa ab 11 Uhr - ?". Im Inserat vom 23. November 2003 wird wiederum auf die Telefon-Nummer "..." verwiesen. Augenfällig ist, dass einzig der Name "..." bzw. "..." [Name des Sauna-Clubs] erscheint. Bezeichnenderweise ist eine Kontaktaufnahme denn auch ausschliesslich über die Telefon-Nummer und die Homepage des Clubs möglich. Eine Direktkontaktnahme mit den Sexarbeiterinnen ohne Zuhilfenahme der Beschwerdeführerin bleibt dem Kunden also verwehrt. Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass für die Leistungen der Damen in ihrem Sauna-Club Werbung an anderer Stelle auch im Namen der eigentlichen Leistungserbringerinnen, das heisst der dort tätigen und auch verfügbaren Sexarbeiterinnen je einzeln mit Möglichkeit der direkten Kontaktaufnahme etc. erfolgt sei und erbringt

jedenfalls keinen entsprechenden Nachweis. Es liegen überdies ganz generell keine Hinweise bzw. Belege (namentlich auf Damen ausgestellte Rechnungen, Geschäftspapiere mit eigenem Briefkopf, eigene Prospekte usw.) dafür vor, dass die Frauen nach aussen als selbständige Unternehmerinnen, unter eigener Firma, in Erscheinung getreten sind. Folglich fehlt es für die Annahme der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit der Sexarbeiterinnen mit Bezug auf die durch die Beschwerdeführerin angepriesenen Leistungen zunächst am rechtsgenügenden Auftritt der einzelnen Damen nach aussen im eigenen Namen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 570 E. 3.2, in Bestätigung der Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007, jeweils E. 3.1; ferner Urteile des Bundesgerichts 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009 E. 2.2.3, 2C_426/2008 / 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 4, 2C_239/2008 und 2C_694/2007 vom 26. August 2008, jeweils E. 2.3 und 2.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.2 mit weiteren Hinweisen, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 3.1; Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 3; vgl. auch E. 2.2 hievor).

3.3 Ferner kann nicht gesagt werden, die Sexarbeiterinnen hätten in völliger betriebswirtschaftlicher und arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit gehandelt. So hat die Beschwerdeführerin neben den Eintrittspreisen für die Sexarbeiterinnen auch diejenige für deren Kunden sowie die Preise für besondere Anlässe wie namentlich die Happy-Hour oder Partys wie beispielsweise am Donnerstag, den 23. November 2004, selber und verbindlich festgelegt. Ausserdem waren es jeweils mehrere Frauen, welche die Infrastruktur und die weiteren Betriebsmittel gleichzeitig oder nacheinander, innerhalb der Betriebs- und Öffnungszeiten des Sauna-Clubs, für ihr 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, in Bestätigung der Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.2; ferner Urteile des Bundesgerichts 2C_806/2008

vom 1. Juli 2009 E. 2.2.3, 2C_426/2008 / 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 4, 2C_239/2008 und 2C_694/2007 vom 26. August 2008, jeweils E. 2.3 und 2.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.2 mit weiteren Hinweisen, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 3.1, A-1545/2006 und A-1546/2006 vom 30. April 2008, jeweils E. 3.2.2; Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 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. Der Einwand, sie habe nicht garantieren können, dass sich überhaupt Sexarbeiterinnen im Club aufhielten, erscheint in Anbetracht ihrer Tätigkeit bzw. des gewählten Geschäftsmodells wenig glaubhaft.

3.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die durch die Sexarbeiterinnen angebotenen und erbrachten Dienstleistungen aufgrund des nach aussen sichtbaren Erscheinungsbildes einen in die Gesamtorganisation des Betriebs integrierten Zweig des Sauna-Clubs der Beschwerdeführerin darstellten. Sie bzw. der Club und die Frauen erschienen als unternehmerische Einheit, wobei massgebend ist, dass die Beschwerdeführerin mit dem Sauna-Club nach aussen im eigenen Namen auftrat. Die Umsätze der Sexarbeiterinnen sind ihr mehrwertsteuerlich zuzurechnen. Allenfalls daneben bestehende gewisse Anhaltspunkte für eine Selbständigkeit wären nicht so bedeutend, dass damit die obgenannten, hier relevanten Indizien in den Hintergrund treten würden (vgl. auch Urteile des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 571 E. 3.2 in fine; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.4, A-1672/2006 vom 21. August 2008 E. 3.3). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin mangelt es mit Bezug auf diese mehrwertsteuerliche Qualifikation nicht an einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage. Soweit sie im Übrigen dafür hält, nicht wenige von diesen Damen seien "bei der Mehrwertsteuer als Selbständigerwerbende angemeldet", selbstverständlich unter der Voraussetzung, dass sie auch einen entsprechenden Umsatz erzielen, handelt es sich um eine reine Behauptung; bezeichnenderweise nennt sie keinen einzigen Namen.

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

3.5.1 Sie macht geltend, die Sexarbeiterinnen seien zu keinem Zeitpunkt Angestellte gewesen; sie sei ihnen gegenüber auch nicht weisungsbefugt gewesen. 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 hievor). Im vorliegenden Fall wird den Damen die mehrwertsteuerliche Selbständigkeit jedoch nicht etwa aufgrund der Annahme abgesprochen, sie stünden in einem arbeitsrechtlichen Verhältnis zur Beschwerdeführerin, sondern weil für die sexuellen Dienstleistungen im Sauna-Club nicht sie, sondern die Beschwerdeführerin im eigenen Namen 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, in Bestätigung der Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007, jeweils E. 3.4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.5.1, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 3.4.1, A-1545/2006 und A-1546/2006 vom 30. April 2008, jeweils E. 3.2.4.1). Als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin hat folglich die Beschwerdeführerin zu gelten (E. 2.2 hievor).

Für den Fall, dass mit dem Begriff "Selbständigerwerbende" die Selbständigkeit der Sexarbeiterinnen in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht suggeriert werden soll, sei ausserdem Folgendes angefügt: Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin den Beweis schuldig bleibt, dass die übrigen Sexarbeiterinnen vorliegend von den Sozialversicherungen als Selbständigerwerbende behandelt worden sind, ist sie zudem darauf hinzuweisen, dass die Art der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge zwar ein ebenfalls nicht unbedeutendes, aber dennoch nicht allein ausschlaggebendes Indiz für die mehrwertsteuerliche Behandlung bildete (Urteile des Bundesgerichts vom 14. November 2003, veröffentlicht in ASA 76 S. 627 E. 3.3.2, vom 27. Oktober 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 651 E. 4a und b; nicht publiziertes Urteil 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2;). Es können sich somit Abweichungen zwischen der Beurteilung nach mehrwertsteuer-

lichen Überlegungen und jener betreffend Sozialversicherungsrecht 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 156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.2, A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.4, je mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 23. Juni 2006 [SRK 2004-124] E. 2a.bb mit Hinweisen).

3.5.2 Die Beschwerdeführerin bringt des Weitern an, die erotischen Dienstleistungen seien direkt zwischen den anwesenden Damen und Herren vereinbart und erledigt worden. Sie habe nicht wissen können, was unter den Beteiligten abgemacht worden sei, ja sie habe nicht einmal gewusst, ob es überhaupt zu irgendwelchen entgeltlichen Aktivitäten gekommen sei, und sie sei weder befugt noch in der Lage gewesen, in ihren Preisen allfällige "Sexabenteuer" zu versprechen. Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin auch diese Vorbringen nicht belegt, kommt es im vorliegenden Fall darauf nicht im Wesentlichen an. Massgebend ist zunächst wiederum die Frage, wie das Sexangebot für die Allgemeinheit, für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.5.3, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 3.4.2, A-1545/2006 und A-1546/2006 vom 30. April 2008 E. 3.2.4.3, A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.4.2 3. Abschnitt; Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 4d). Unter diesem Blickwinkel erscheint – wie gezeigt (E. 3.2 hievor) – jeweils die Beschwerdeführerin als Anbieterin der sexuellen Dienstleistungen am Markt. 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-Club anwesenden Damen als Leistungserbringerin auftrat. Denn, soweit die Sexarbeiterinnen dort tätig gewesen sind, unterlagen sie der beschriebenen betriebswirtschaftlichen und arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit (vgl. E. 3.3 hievor). Unter diesen Umständen ist ferner die direkte Bezahlung der Dienstleistung bei den Damen (soweit sie denn tatsächlich direkt 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 in bar eingenommen wird (Urteil des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 572 E. 3.3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 3.4.2).

3.5.3 Die Beschwerdeführerin hält ausserdem dafür, das Vorgehen der ESTV werfe Fragen bezüglich Gleichbehandlung von gleich gelagerten Betrieben auf. Es sei ihr kein einziger Club bekannt, welcher für Erotikdienstleistungen von dort selbständig erwerbstätigen Damen Mehrwertsteuern entrichten müsse. Hingegen kenne sie zahlreiche Clubs, bei denen dies nachweisbar nicht der Fall sei.

Soweit die Beschwerdeführerin die Gleichbehandlung mit Betrieben verlangt, in welchen die dort tätigen Sexarbeiterinnen im mehrwertsteuerlichen Sinne als selbständig zu qualifizieren sind, verkennt sie, dass eine solche mangels Vergleichbarkeit von vornherein ausscheiden würde (vgl. zum Anspruch auf Gleichbehandlung: BGE 125 I 161 E. 3a, BGE 123 I 1 E. 6a mit Hinweis; Urteil des Bundesgerichts 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1632/2006 vom 16. November 2009 E. 4.1; GIOVANNI BIAGGINI, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Kommentar, Zürich 2007, N. 12 zu Art. 8 mit Hinweis). Es bleibt damit zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin sich allenfalls auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht berufen könnte.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht nur ausnahmsweise anerkannt (BGE 132 II 485 E. 8.6, BGE 127 I 1 E. 3a); dann nämlich, wenn eine rechtsanwendende Behörde eine gesetzwidrige Praxis pflegt und überdies zu erkennen gibt, dass sie davon auch in Zukunft nicht abweichen werde (vgl. zum Ganzen BGE 122 II 446 E. 4a mit Hinweisen, BGE 112 Ib 381 E. 6; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.647/2005 vom 7. Juni 2007 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.5, A-1696/2006 vom 23. Januar 2009 E. 6.6).

Im ähnlich gelagerten Verfahren A-1572/2006 hat die ESTV angegeben, in den Jahren 2000 bis 2004 in diesem Gewerbe verschiedene Kontrollen durchgeführt zu haben, die im Zusammenhang mit den Erotikdienstleistungen zu Steuernachforderungen geführt hätten (vgl. Urteil vom 21. August 2008 E. 3.4.4). Das Bundesverwaltungsgericht hat betreffend solche Dienstleistungen denn auch bereits

verschiedene weitere Fälle zu beurteilen gehabt, in denen keine rechtswidrige Praxis der ESTV zum Vorschein kam (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 [bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009], A-1545/2006 und A-1546/2006 vom 30. April 2008 [soweit vorliegend von Interesse bestätigt durch Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2008 / 2C_432/2008 sowie 2C_430/2008, beide vom 18. Februar 2009], A-1399/2006 und A-1400/2006 vom 6. Februar 2008 [Urteil A-1399/2006 bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2C_239/2008 vom 26. August 2008], A-1392/2006 vom 29. Oktober 2007 [bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2C_694/2007 vom 26. August 2008], A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 [bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 569 ff.]). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kann somit nicht vom Bestehen einer gesetzwidrigen Praxis ausgegangen werden. Im Übrigen ist die Beschwerdeführerin den Nachweis ihrer Behauptung, sie kenne zahlreiche Clubs, welche für Erotikdienstleistungen von dort tätigen Sexarbeiterinnen keine Mehrwertsteuern entrichten müssten, ohnehin schuldig geblieben. Angesichts der vorstehenden Darstellungen könnte zudem in keiner Weise geschlossen werden, die ESTV habe zu erkennen gegeben, eine – wenn sie denn früher einst bestanden hätte – rechtswidrige Praxis auch in Zukunft zur Anwendung bringen zu wollen. Die Beschwerdeführerin kann sich bereits aus diesen Gründen nicht auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht berufen; auf die weiteren Voraussetzungen, welche erfüllt sein müssten, braucht an dieser Stelle demnach nicht eingegangen zu werden. Ohne Weiteres als unbegründet erweist sich unter den gegebenen Umständen auch der Vorwurf, es liege ein Verstoss gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität vor.

4.
Da feststeht, dass die Beschwerdeführerin für die Dienstleistungen der Sexarbeiterinnen im Sauna-Club in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als Leistungserbringerin zu betrachten ist, ist als Nächstes die Rechtmässigkeit der von der ESTV vorgenommenen Ermessenseinschätzung dieses Umsatzes bzw. der daraus resultierenden Mehrwertsteuer zu beurteilen.

4.1 Die Beschwerdeführerin hat unbestrittenermassen die von den Damen vereinnahmten Umsätze nirgends in ihrer Buchhaltung bzw. ihren Geschäftsbüchern und -unterlagen erfasst. Auch hat sie der

ESTV diesbezüglich keinerlei Belege vorgelegt. Die Buchhaltungsunterlagen entsprechen demzufolge nicht den gesetzlichen Anforderungen; sie sind nicht vollständig und die ausgewiesenen Ergebnisse stimmen mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (vgl. E. 2.5.2 und 2.5.3 hievor). Unter diesen Umständen war die ESTV klarerweise dazu berechtigt und verpflichtet, den fraglichen Umsatz durch Schätzung zu ermitteln.

4.2 Die ESTV ging bei ihrer Schätzung von der Annahme aus, die seitens der Beschwerdeführerin erzielten Einnahmen aus den Eintritten würden 40% der steuerbaren Umsätze ausmachen. Dies erweise sich unter Berücksichtigung der Aussagen der Sittenpolizei, wonach die in Erotikstudios tätigen Damen in der Regel zwischen 40 und 50% ihrer erzielten Umsätze an die Studiobetreiber für die Inanspruchnahme der Infrastruktur und der übrigen von dem Clubbetreiber bezogenen Leistungen abliefern müssten, als gerechtfertigt. Da die Einnahmen aus Eintritten ab März 2003 nicht mehr in Massagen und Eintritte aufgeteilt worden seien, habe der Reinbetrag aus Eintritten gestützt auf die detaillierte Umsatzaufteilung der Geschäftsjahre 2000 bis 2002 geschätzt werden müssen. Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin hätten die Einnahmen aus Eintritten im Schnitt 29% des Totals der Gesamteinnahmen ausgemacht.

4.2.1 Die Beschwerdeführerin bestreitet die vorgenommene Schätzung bloss in genereller und allgemeiner Hinsicht, indem sie behauptet, die Schätzung sei nicht nachvollziehbar und die ESTV vergleiche Äpfel mit Birnen; beim Sauna-Club handle es sich weder um ein Erotikstudio noch hätten die Sexarbeiterinnen irgendwelche Umsatzanteile abliefern müssen. Eine substanziierte Begründung sowie Belege, welche die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung nachweisen könnten, fehlen somit. Sind, wie im vorliegenden Fall, die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, hätte es jedoch ihr oblegen, den Nachweis zu erbringen, dass die Schätzung der Vorinstanz unrichtig ist bzw. ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 2.5.4 hievor). Überdies verkennt die Beschwerdeführerin mit ihrer Argumentation, dass für die Dienstleistungen der Sexarbeiterinnen im Sauna-Club in mehrwertsteuerlicher Hinsicht eben gerade sie als Leistungserbringerin zu gelten hat und wegen der fehlenden Verbuchung der von jenen vereinnahmten Umsätze eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen ist. Weshalb Erfahrungszahlen im Zusammenhang mit Erotikstudios im vorliegenden Fall nicht als Basiswerte herangezogen

werden dürften, ist nicht ersichtlich und wird nicht ausgeführt. Insbesondere ist nicht erkennbar, worin die Beschwerdeführerin nicht vergleichbare Unterschiede zu ihrem Geschäftsbetrieb sehen will, ist doch davon auszugehen, dass mit dem Begriff "Erotiksalons" ganz allgemein Erotiketablissements gemeint sein dürften.

4.2.2 Des Weitern ist festzuhalten, dass in mehreren vergleichbaren Fällen, die bereits vom Bundesgericht bzw. vom Bundesverwaltungsgericht zu beurteilen waren, der von den Sexarbeiterinnen abzuliefernde Anteil 40 bis 45% ihres Gesamtumsatzes aus der Erbringung erotischer Dienstleistungen betrug (Urteil des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. E. 3.1, in Bestätigung der Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1399/2006 und A-1400/2006 vom 6. Februar 2008, jeweils E. 3.4.1 [Urteil A-1399/2006 bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2C_239/2008 vom 26. August 2008]). Den Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts A-1545/2006 und A-1546/2006 vom 30. April 2008 kann zudem entnommen werden, dass die dortige Beschwerdeführerin gegenüber den Medien ausdrücklich erklärt hat, dass ihre Beteiligung am Umsatz der Damen aus den erotischen Dienstleistungen branchenübliche 40% betrage (jeweils E. 4.2.1 der erwähnten Urteile). Die Annahme der ESTV von 40% als Basis für die Ermessensveranlagung ist demnach insoweit grundsätzlich nicht zu beanstanden; sie hält einer zurückhaltenden Prüfung durch das Bundesverwaltungsgericht stand, zumal auch keine Hinweise auf das Vorliegen von besonderen Verhältnissen bestehen, die ein Abweichen von den genannten Zahlen nahelegen würden. Soweit die Beschwerdeführerin einwendet, sie habe jeweils nicht gewusst, ob und wie viel für die Erotikdienstleistungen bezahlt worden sei, ist ihr jedenfalls Folgendes entgegenzuhalten: Dass die Sexarbeiterinnen die Dienstleistungen unentgeltlich erbracht haben, erscheint wenig glaubhaft und liesse sich den Akten in keiner Weise entnehmen. Zudem dürften die Eintrittspreise und damit die Einnahmen aus der Zurverfügungstellung der Infrastruktur aus wirtschaftlichen Überlegungen sehr wohl den branchenspezifischen Gegebenheiten und Gewinnmargen angepasst gewesen sein.

4.2.3 Die Beschwerdeführerin rügt ferner, die Eintrittsgelder seien keine taugliche Grösse, um Rückschlüsse auf die erotischen Dienstleistungen zu ziehen. Nicht nur die Herren, sondern auch die Damen und Swingerpärchen hätten für den Eintritt bezahlen müssen. Zudem habe

längst nicht jeder Herr erotische Dienstleistungen gegen Entgelt in Anspruch genommen.

Indem die ESTV sowohl die Eintritte der Sexarbeiterinnen als auch diejenigen der Herren (und von allfälligen Paaren) in die Schätzung miteinbezogen hat, ist sie davon ausgegangen, die so ermittelten Einnahmen entsprächen dem Umsatz eines Club-Betreibers, der von den in seinem Club tätigen Sexarbeiterinnen 40% ihres Umsatzes fordert, aber ansonsten keinen Eintritt einverlangt, weder von den Damen noch von den Herren. Inwieweit dies offensichtlich falsch sein soll, wird von der Beschwerdeführerin in keiner Weise dargetan und ist auch nicht erkennbar. Für ihre Behauptung, es habe längst nicht jeder Herr erotische Dienstleistungen gegen Entgelt in Anspruch genommen, erbringt sie ebenfalls keinen Nachweis. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die ESTV nicht den gesamten Umsatz aus den Eintritten in die Schätzungsgrundlage für die erotischen Dienstleistungen der Sexarbeiterinnen einbezogen hat. Sie ist zu Gunsten der Beschwerdeführerin davon ausgegangen, diese habe auch nach der Umstellung des Geschäftskonzepts im März 2003 (Zurverfügungstellung der Infrastruktur an Sexarbeiterinnen und deren Kunden) im gleichen Umfang wie in den Jahren 2000 bis 2002 Massageleistungen oder allenfalls weitere, nicht aktenkundige Leistungen erbracht (vgl. auch E. 3 hievor). Dabei hat sie sich auf die Aufstellung der Beschwerdeführerin vom 6. Juli 2005 abgestützt, wonach die Einnahmen aus den Sauna-Eintritten im Schnitt 29% des Totals der Gesamteinnahmen aus Sauna und Massage ausmachten (vgl. Vernehmlassungsbeilage 5). Dementsprechend ergibt sich auch ein tieferer kalkulierter Umsatz. Sollten tatsächlich – wie die Beschwerdeführerin behauptet – vereinzelte Herren keine erotischen Dienstleistungen in Anspruch genommen haben, wäre dies dadurch hinreichend berücksichtigt, zumal die Annahme, 71% der Gesamteinnahmen würden im Zusammenhang mit Massage- oder allenfalls weiteren Dienstleistungen stehen, äusserst hoch erscheint.

4.2.4 Einer näheren Betrachtung bedürfen schliesslich die besonderen Anlässe. Gemäss Inserat im Blick vom 2. Juni 2003 war montags und mittwochs im Sauna-Club von 18 bis 21 Uhr "Happy-Hour" zum Eintrittspreis von "Fr. 150.-- alles inklusive". Daneben hat die Beschwerdeführerin an bestimmten Tagen besondere Partys durchgeführt. Bei der "Mega geilen Sex-Reise" vom 23. November 2004 betrug der Eintrittspreis z.B. je nachdem Fr. 200.--, Fr. 300.-- oder Fr. 400.-- (vgl. auch

E. 3.1 hievor). Vergleicht man die Preise dieser besonderen Anlässe mit den normalen Eintrittspreisen, stellt sich die Frage, welche Leistungen konkret darin enthalten waren bzw. inwieweit damit allenfalls bereits erotische Dienstleistungen abgegolten werden sollten. Unklar ist ferner, über welchen Zeitraum bzw. wie häufig diese besonderen Anlässe genau stattgefunden haben. Die Beschwerdeführerin hält in diesem Zusammenhang explizit fest, in diesen Preisen seien keine Erotikdienstleistungen enthalten gewesen (vgl. S. 5 der Beschwerde). Jeder, der jemals mit dem Rotlicht-Milieu zu tun gehabt habe, wisse, dass in einem Eintrittspreis von Fr. 150.-- keine solchen Dienstleistungen hätten enthalten sein können. Die Partys wiederum hätten auf der Idee basiert, spendablere Herren im Club besonders zu verwöhnen; spezielle Gewänder, edle Getränke und auserlesene Speisen hätten die höheren Eintrittspreise gerechtfertigt. Für Erotikdienstleistungen hätten auch diese Herren zusätzlich bezahlen müssen. Ohnehin seien diese Partys erst am Ende der Existenz des Betriebs angeboten worden. In Anbetracht dieser Ausführungen und des Umstands, dass die Beschwerdeführerin in ihren Geschäftsunterlagen keine näheren Angaben zu den vereinnahmten Eintritten gemacht hat, sieht das Bundesverwaltungsgericht keinen Grund, von der Schätzungsmethode der ESTV abzuweichen. Vielmehr stützt die Darstellung, mit den Eintrittspreisen seien noch keine erotischen Dienstleistungen abgegolten, die praxisgemässe Annahme, der von Sexarbeiterinnen abzuliefernde Anteil betrage 40% ihres Gesamtumsatzes. Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin auch besondere Anlässe in ihrem Club angeboten hat, lässt die kalkulatorische Umsatzermittlung deshalb ebenso wenig als sachwidrig oder als mit den konkreten Verhältnissen des vorliegenden Falls unvereinbar erscheinen.

4.2.5 Insgesamt misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. 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.

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'200.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63. Abs. 1 VwVG) 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. 2'200.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'200.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Jeannine Müller

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: