Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1383/2006
{T 0/2}

Urteil vom 19. Juli 2007

Mitwirkung: Richter Daniel Riedo (Vorsitz); Richterin Salome Zimmermann; Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident); Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

X._____ & Y._____
Beschwerdeführer, vertreten durch Z._____,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Vorinstanz

betreffend
MWST; Einheit der Unternehmung (1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2003).

Sachverhalt:

A. Am 15. September 1998 meldeten X._____ und Y._____ in der Rechtsform einer einfachen Gesellschaft bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ihre Tätigkeit als Betreiber der Freizeit-Clubs A._____ und B._____ an. Die ESTV trug die einfache Gesellschaft, X._____ und Y._____, per 1. Juni 1997 antragsgemäss ins Register für Mehrwertsteuerpflichtige ein. Mit Schreiben vom 30. Oktober 1998 teilte die ESTV X._____ und Y._____ sinngemäss mit, ihre Steuerpflicht erstrecke sich auf die Gesamtheit aller Betriebe, unabhängig davon, ob diese räumlich getrennt seien und ob dafür separat Buch geführt werde. X._____ und Y._____ hätten über die Umsätze aus allen in ihrem Namen geführten Betrieben gesamthaft unter der ihr zugeteilten Mehrwertsteuernummer in einem einzigen Abrechnungsformular abzurechnen. X._____ und Y._____ deklarierten in der Folge im Namen der einfachen Gesellschaft die Umsätze der Betriebe A._____ und B._____ sowie fünf weiterer, nachträglich eröffneter Erotikstudios (alle im Kanton C._____ ansässig).

B. Am 9. und 10. Juli 2003 führte die ESTV bei den Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie für die Perioden 1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2003 mit Ergänzungsabrechnungen (EA) Nr. ... vom 11. Juli 2003 bzw. Nr. ... vom 17. September 2003 Steuernachforderungen im Betrag von Fr. 515'062.-- sowie von Fr. 11'416.-- zuzüglich Verzugszins. Die Nachforderungen resultierten im Wesentlichen aus dem Vorhalt, die Steuerpflichtigen hätten nicht nur das Entgelt aus der Zurverfügungstellung der Infrastruktur an die Damen, welche in den einzelnen Clubs ihre Dienste anbieten, in die Steuerbemessungsgrundlage fliessen zu lassen, sondern auch den durch die Damen selbst erzielten Umsatz. In der Folge liessen X._____ und Y._____ die Nachforderung bestreiten.

C. Die ESTV entschied am 18. März 2004, sie habe von X._____ und Y._____ für die Perioden 1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2003 zu Recht Fr. 515'062.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins nachbelastet. Mit Eingabe vom 3. Mai 2004 liessen die Steuerpflichtigen Einsprache erheben und die Nachbelastung im Umfang von Fr. 507'553.-- (Fr. 515'062.-- ./. Fr. 7'509.--) bestreiten. Zur Begründung trugen sie im Wesentlichen vor, die Annahme einer Einheit der Unternehmung verstosse gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, weil sie die Steuerpflichtigen in ihrer Existenz bedrohe, sowie gegen das Gleichbehandlungsgebot, weil Konkurrenzunternehmen nicht der Steuer unterworfen würden. Die Frauen in den Studios seien vielmehr selbständige Leistungserbringerinnen, weshalb deren Umsatz nicht den Steuerpflichtigen zugerechnet werden könne. X._____ und Y._____ vermittelten die Frauen lediglich den Kunden. Die Dienstleistung komme in solchen Fällen direkt zwischen den Vertretenen und den Dritten zustande. Die Steuer sei nur auf der Vermittlungsprovision zu entrichten.

D. Mit Einspracheentscheid vom 2. September 2004 wies die ESTV die Einsprache ab, bestätigte die Steuerschuld in Höhe von Fr. 510'319.35 (Ziff. 5), Fr. 6'807.-- (Ziff. 3) und Fr. 1'843.80 (Ziff. 4) Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszinsen und stellte fest, der angefochtene Entscheid sei im Umfang von Fr. 7'509.-- in Rechtskraft erwachsen. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, nach aussen trete das jeweilige Erotikstudio als Leistungserbringer in Erscheinung und nicht die einzelne Dame. Die Umsätze der Studios, inklusive jene der Frauen, seien nach dem Grundsatz der Einheit der Unternehmung der einfachen Gesellschaft, bestehend aus X._____ und Y._____, zuzuordnen. Die gesetzlichen Voraussetzungen zur Annahme von Vermittlungsgeschäften seien nicht erfüllt.

E. Am 4. Oktober 2004 lassen X._____ und Y._____ (Beschwerdeführer) gegen diesen Einspracheentscheid bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde einreichen und beantragen, die Nachbelastung im Umfang von Fr. 510'319.35 (Fr. 507'553.70 + Fr. 2'765.65) aufzuheben, eventualiter auf Fr. 368'053.05 (Fr. 366'069.15 + Fr. 1'983.90) zu reduzieren, dies unter den gesetzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Mit Vernehmlassung vom 10. November 2004 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

Auf die Eingaben der Parteien an die SRK wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

F. Am 5. Februar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1. Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG). Die Beschwerdeführer haben den Einspracheentscheid vom 2. September 2004 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie sind durch die diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt

erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 MWSTG).

2.2 Steuerpflichtig 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 MWSTG). Steuerpflichtig 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 MWSTG). Unter diesen Voraussetzungen werden auch einfache Gesellschaften subjektiv steuerpflichtig, wenn die Gesellschafter unter gemeinsamer Firma gegen aussen auftreten (statt vieler: Entscheid der SRK vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.6 E. 3b/bb, mit zahlreichen Hinweisen; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum MWSTG, Bern 2000, ad Art. 21 Rz. 4). Mit der Steuerpflichtigen haften die Teilhaber einer einfachen Gesellschaft solidarisch (Art. 32 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

Wichtige Kriterien für die erforderliche Selbständigkeit sind beispielsweise, dass die steuerbare Tätigkeit im eigenen Namen, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3, vom 27. Oktober 2000, veröffentlicht in Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 2001 II 56 und in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 653 f.; Entscheide der SRK vom 21. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.113 E. 3a, vom 23. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.91 E. 3b, vom 21. Januar 1997, veröffentlicht in VPB 64.46 E. 2a). Ob der Leistungserbringer selbständig im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt, ist aber aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Selbständigkeitsbegriff eher weit auszulegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1580/2006 vom 16. Mai 2007 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, 175).

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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1; Entscheide der SRK vom 4. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.71 E. 2b, vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 2b, vom 21. Januar 1997, veröffentlicht in VPB 64.46 E. 3a

und b).

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

2.3 Der für das Warenumsatzsteuerrecht entwickelte fundamentale Grundsatz der Einheit der Unternehmung gilt nach konstanter Rechtsprechung auch im Mehrwertsteuerrecht. Danach bezieht sich die Steuerpflicht auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens, gleichgültig, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen etc. (Entscheide der SRK vom 5. September 2005, veröffentlicht in VPB 70.8 E. 2c, vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3c, vom 4. Dezember 2003, a.a.O., E. 2c, vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123 E. 3b, vom 15. November 2002, a.a.O., E. 2c, vom 21. Februar 2000, a.a.O.; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 108; für das Warenumsatzsteuerrecht vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 5. Juni 1992, veröffentlicht in ASA 62 S. 694 E. 3a, vom 29 April 1992, veröffentlicht in ASA 62 S. 700 E. 3b; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983, Rz. 162, 213, 714). Beispielsweise wird der Grundsatz der Einheit der Unternehmung nicht durchbrochen im Falle eines Beschwerdeführers, der an zwei unterschiedlichen Örtlichkeiten je eine Sauna betreibt und dort Räumlichkeiten an Masseurinnen und Masseuren vermietet zur Leistung von Massagen. Das Gericht hat die erforderliche Selbständigkeit der Masseurinnen und Masseuren verneint, weil nicht genügend Anzeichen dafür vorlagen, dass sie mit Bezug auf die Massageleistungen in den Betrieben des Beschwerdeführers im Sinne des Mehrwertsteuerrechts selbständige Unternehmen führten bzw. weil der steuerpflichtige Vermieter der Zimmer u.a. die Belegungs- oder Reservationsliste für die Massagen führte, mit den Masseurinnen und Masseuren Richtpreise für die Massagen vereinbarte, in Inseraten für das Massageangebot Werbung machte und teilweise auch das Inkasso erledigte (vgl. Entscheid der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 3 und 4).

2.4 Die Steuer 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 MWSTG).

2.5 Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirt-

schaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.3; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a, vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3c/aa; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112).

3. Die Beschwerdeführer betreiben für die fragliche Zeit in der Form einer einfachen Gesellschaft sieben Erotikstudios. Dort halten sie den Damen für deren sexuelle Dienstleistungen je einen gemeinsamen Aufenthaltsraum und gegen Bezahlung diverse Zimmer mit der erforderlichen Infrastruktur (Bett, Dusche, Wanne, Whirlpool etc.), Getränke, diverse Hygieneartikel (Kondome, Frottierwäsche, Seifen etc.), Hilfsmittel (Gleitmittel, Vibratoren, Dildos etc.) und Einrichtungen für das bargeldlose Inkasso mittels Kreditkarten zur Verfügung. Die Beschwerdeführer sind dafür besorgt, dass die Räumlichkeiten gereinigt sind und jeweils genügend Hygieneartikel, Hilfsmittel, Getränke usw. bereit stehen.

3.1 Zunächst räumen die Beschwerdeführer ein, für ihre Erotikclubs auf Homepages sowie in einschlägigen Zeitschriften Werbung zu betreiben und dabei auf das Sexangebot zu verweisen. Bei den Akten liegende Hompages-Angebote der Studios verdeutlichen, dass die Beschwerdeführer jeweils im eigenen Namen (des Studios) die einzelnen Leistungen detailliert auflisten und mit den entsprechenden Preisen versehen (Beispiel: „D._____, Preise, Fein-Massage Fr. 50.--; Ficken Fr. 100.--; Blasen Fr. 100.--; Muschi lecken Fr. 100.-- [...], 69 und Ficken Fr. 200.--; ½ Std.-Service Fr. 300.--; 1 Std.-Service Fr. 500.-- [...]“). Die Beschwerdeführer behaupten nicht, dass für diese Leistungen in ihren Studios Werbung an anderer Stelle auch im Namen der eigentlichen Leistungserbringerinnen, d.h. aller dort arbeitenden und auch verfügbaren Damen je einzeln mit Preisangaben und Möglichkeit der direkten Kontaktnahme etc., erfolgen würde und erbringen jedenfalls keinen entsprechenden Nachweis. Im Gegenteil, sie führen für die massgebende Zeit aus, die in den Hompages und Inseraten bildlich dargestellten und lediglich mit Vornamen versehenen Frauenkörper mit abgedecktem Kopf seien so genannte Lockangebote. Die Fotos zeigten attraktive Körper von Frauen, die gar nicht in ihren Studios arbeiten und professionell solche Fotos vermarkten. Es würden verschiedene Frauentypen dargestellt, um ein vielseitiges Angebot zu suggerieren. Die Namen und das Alter der Damen seien jeweils frei erfunden. Die Fotos dienten nur dazu, die Kunden zum Besuch des Studios zu animieren. Verlange der Kunde eine in Homepages oder Inseraten abgebildete Frau, würden die anwesenden Damen versuchen, den Mann zu überzeugen, trotzdem zu bleiben. Die Beschwerdeführer betonen in diesem Zusammenhang ausdrücklich, nicht Werbung für bestimmte Damen gemacht zu haben, sondern allgemein für Frauen und ihre Studios. 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 treten. Folglich fehlt es für die Annahme der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit der Sexarbeiterinnen mit Bezug auf die durch die Beschwerdeführer angepriesenen Leistungen zunächst am rechtsgenügenden Auftritt der einzelnen Damen nach aussen im eigenen Namen (vgl. Entscheid der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 3; E. 2.2 hievor).

3.2 Ferner kann auch nicht gesagt werden, die Sexarbeiterinnen handelten in völliger betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von den Beschwerdeführern: Zunächst legen die Beschwerdeführer in den Inseraten detaillierte Richtpreise für die einzelnen Leistungen fest. Auch wenn für sie – wie sie vorgeben – nicht kontrollierbar ist, ob sich die Damen auch tatsächlich an die Preisvorgaben halten, gehen doch die Beschwerdeführer davon aus, ansonsten die Festlegung solcher Preise sinn- und zwecklos wäre und sich die Kundschaft, welche sich beim Besuch in guten Treuen darauf abstützt, erzürnen würde. Nach eigenen Angaben der Beschwerdeführer handle es sich bei den Richtpreisen um „konkurrenzübliche Ansätze“. Stellt der Kunde also fest, dass die effektiven Preise nicht den angepriesenen entsprechen, geht er womöglich zur Konkurrenz, was nicht im Interesse der Beschwerdeführer liegen kann. Jedenfalls beeinträchtigen die Richtpreise bzw. das durch die Beschwerdeführer dem Kunden angepriesene Preisniveau die betriebswirtschaftliche Unabhängigkeit der Frauen, selbst wenn diese allfällig davon abweichende Preisabsprachen mit den Kunden treffen (vgl. Entscheid der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 3).

Nicht nur das spricht gegen eine mehrwertsteuerliche Selbständigkeit der Damen, sondern auch der Umstand, dass sie in einer weitgehenden arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit zu den Beschwerdeführern stehen. Denn es sind jeweils mehrere Frauen, welche die Infrastruktur (Räume, Betten, Duschen, Wannen, Whirlpool, Kreditkarteninkasso etc.) und weitere Betriebsmittel gleichzeitig oder nacheinander für ihre Sexangebote nutzen. Umfang und Zeitpunkt der Leistungserbringung der einzelnen Dame sind folglich direkt von der Belegungsdichte der beschwerdeführerischen Betriebsmittel abhängig. Leistungsumfang und -zeit können die Sexarbeiterinnen dementsprechend nur bedingt frei wählen. Sie bestimmen sich vielmehr nach Massgabe der betrieblichen Möglichkeiten und weitgehend auch der Bedürfnisse bzw. des Willens der Beschwerdeführer (vgl. Entscheid der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 3). Es steht im ureigensten Interesse der Beschwerdeführer, dass die Zimmer bestmöglich ausgelastet sind und dass Friktionen weitestgehend vermieden werden, weshalb die Damen zwangsläufig sich einer entsprechenden betrieblichen Ordnung der Beschwerdeführer unterziehen müssen. So ist denn wenig glaubhaft, dass die Beschwerdeführer in der Ablauforganisation der Studios nur am Rande eingebunden sind. Gerade weil unter den Frauen eine Konkurrenzsituation besteht, wie die Beschwerdeführer darlegen, werden diese nicht umhin kommen, die Belegung der Betriebsmittel einer minimalen Regelung zu unterziehen. So führen die Beschwerdeführer nach eigenen Angaben denn auch einen Belegungsplan,

und nur jene Damen, die sich in die Liste eintragen, dürfen die Infrastruktur dann auch benützen. Eine gewichtige arbeitsorganisatorische Abhängigkeit von den Beschwerdeführern kann unter diesen Umständen nicht von der Hand gewiesen werden. An dieser Feststellung ändert die Behauptung nichts, die Liste werde auf Wunsch oder im Interesse der Frauen geführt.

3.3 Zusammenfassend ist festzustellen, dass die in den Studios angebotenen sexuellen Dienstleistungen aufgrund des nach aussen sichtbaren Erscheinungsbildes einen integrierten Zweig der Erotikbetriebe der Beschwerdeführer darstellen. Gestützt auf den Grundsatz der Einheit der Unternehmung (E. 2.3 hievor) sind die Umsätze der Frauen mehrwertsteuerlich den Beschwerdeführern zuzurechnen. Mangels mehrwertsteuerlicher Selbständigkeit der Damen wird der Grundsatz der Einheit der Unternehmung nicht durchbrochen (vgl. Entscheid der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 3, 4b).

3.4 Es bleibt, auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführer einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

3.4.1 Die Beschwerdeführer tragen zunächst vor, der Grundsatz der Einheit der Unternehmung habe nur für die Warenumsatzsteuer Gültigkeit, weil die subjektive Steuerpflicht dort anders geregelt gewesen sei als im Mehrwertsteuerrecht und weil dort zwischen Engros- und Detaillieferungen unterschieden worden sei, was heute nicht mehr der Fall sei. Die Beschwerdeführer sind auf die konstante Rechtsprechung zu verweisen, dergemäss der Grundsatz der Einheit der Unternehmung auch im Mehrwertsteuerrecht anwendbar ist (E. 2.3). Von dieser Rechtsprechung abzuweichen, besteht kein Anlass. Aufgrund des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer (Art. 1 Abs. 1 MWSTG) kommt nach der Rechtsprechung dem Allgemeinheitsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht eine besonders zu gewichtende Bedeutung zu. Einschränkungen des Steuerobjekts sowie des Steuersubjekts dürfen nur mit grosser Zurückhaltung angenommen werden (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1372/2006 vom 3. Juli 2007 E. 2.3.2; Entscheid der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.75 E. 4c; Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 17. März 1998, veröffentlicht in ASA 68 S. 85; vgl. auch BGE 124 II 202; zum Ganzen: RIEDO, a.a.O., S. 28 ff., 49, 114 ff.). Schon deshalb erscheint gerechtfertigt, dass ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen gestützt auf den Grundsatz der Einheit der Unternehmung für all jene Umsätze (sämtlicher seiner Betriebszweige) als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer zu gelten hat, für die es nach aussen, gegenüber Dritten, im eigenen Namen auftritt (E. 2.2 hievor).

Gerade weil es auf das Erscheinungsbild der Beschwerdeführer gegen aussen ankommt, spielt es ferner entgegen ihrer Auffassung für die Annahme der Einheit ihrer Unternehmung keine Rolle, wenn sich die Damen untereinander konkurrenzieren oder wenn sie angeblich das Entgelt des Kunden selber festlegen und einkassieren.

3.4.2 Die Beschwerdeführer versuchen im Weiteren erfolglos, die mehrwert-

steuerliche Selbständigkeit der Sexarbeiterinnen glaubhaft zu machen.

Sie machen vorab geltend, es bestünden mit den Frauen „weder Anstellungsverträge noch Zusammenarbeitsverträge“. Sie stünden zu den Frauen „in einer Art Auftragnehmerverhältnis“. Die Frauen seien gegenüber den Beschwerdeführern weder weisungsgebunden noch verpflichtet, ihrem Gewerbe überhaupt nachzugehen. Nicht die Beschwerdeführer rechneten für die Damen mit den Sozialversicherungseinrichtungen ab; die Frauen machten dies selbst und würden auch einkommenssteuerrechtlich als Selbständigerwerbende behandelt. Den Beschwerdeführern ist entgegen zu halten, 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. 2.5 hievor). Der Umstand, dass die Beschwerdeführer für die Sexarbeiterinnen nicht mit der Sozialversicherung abrechnen, zeigt zunächst einmal, dass zwischen ihnen kein Arbeitsvertrag besteht. Im vorliegenden Fall wird den Damen die mehrwertsteuerliche Selbständigkeit jedoch nicht etwa aufgrund der Annahme abgesprochen, sie stünden in einem arbeitsrechtlichen Verhältnis zu den Beschwerdeführern, sondern weil für die sexuellen Dienstleistungen in den genannten Studios nicht sie, sondern die Beschwerdeführer im eigenen Namen nach aussen in Erscheinung treten. Als mehrwertsteuerliche Leistungserbringer haben folglich die Beschwerdeführer zu gelten (E. 2.2 hievor). Aus dem selben Grund kommt es unter den gegebenen Umständen auf die im Übrigen unbelegte Behauptung der Beschwerdeführer nicht an, die Sexarbeiterinnen, welche in ihren Studios tätig sind, würden von den Behörden der direkten Steuern und der Sozialversicherung als Selbständigerwerbende behandelt.

Nicht anders verhält es sich mit den Einwänden, die Frauen bestimmten selbst, wann und für welche Kunden sie zu welchem Preis in welchen Praktiken arbeiten. Es gäbe keine Präsenzpflichten, die Damen könnten die Dienstleistungen auch in Studios anderer Betreiber anbieten und sich daneben im Escort-Service oder als Bartänzerinnen betätigen. Darüber hätten die Beschwerdeführer keine Kontrolle. Der persönliche Kundenkontakt bestehe nur zu den Sexarbeiterinnen, nicht aber mit den Beschwerdeführern. Die Frauen müssten die Kunden selber anwerben und gewinnen. Sie erhielten von den Beschwerdeführern keine Umsatzgarantien und hätten den Verlust selbst zu tragen, wenn ein Kunde nicht bezahle. Die Damen arbeiteten folglich auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko. Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführer diese Vorbringen nicht belegen, 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 (Entscheid der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 4d). Unter diesem Blickwinkel erscheinen – wie gezeigt (E. 3.1 hievor) – jeweils die Studios als Anbieter der sexuellen Dienstleistungen am Markt. Selbstverständlich vereinbart der Kunde letztlich mit der einzelnen Dame die Einzelheiten der zu erbringenden Leistung. Dies verändert jedoch genau so wenig wie die fehlende Umsatzgarantie oder

das Verlustrisiko der Frauen das nach aussen vermittelte Gesamtbild, wonach die Studios der Beschwerdeführer mit der Zuhilfenahme der dort anwesenden Damen als Leistungserbringer auftreten. Ebenso unmassgeblich ist die behauptete Wahlfreiheit der Damen bezüglich Kunden, Praktiken und Örtlichkeit der Gewerbeverrichtung. Denn falls sie in den Betrieben der Beschwerdeführer tätig sind, unterliegen sie der beschriebenen betriebs- und arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit (E. 3.2 hievor). Die Behauptung, die Frauen würden ihre Kunden selber anwerben, erweist sich für deren Tätigkeiten in den Studios der Beschwerdeführer als schlicht tatsachen- und aktenwidrig (s. E. 3.1 hievor).

Unbegründet ist schliesslich das Vorbringen, die Damen würden im eigenen Namen die erotischen Dienstleistungen anbieten. In den Homepages und Inseraten erschienen die Frauen mit Vornamen und Bild. Wer Studiobetreiber sei, bliebe den Kunden unbekannt. Für den Kunden werde klar, dass er mit den Damen einen Vertrag abschliesse. Die Beschwerdeführer machen im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht zum ersten Mal geltend, auf ihrer Werbung erschienen Fotos der Damen, welche mit Vornamen bezeichnet sind. Der Widerspruch zur früheren Darstellung ist wohl darauf zurückzuführen, dass die Hompages der Beschwerdeführer im Laufe der Zeit mehrfach abgeändert worden sind, wie sie darlegen. Massgebend ist jedoch nicht die Werbung wie sich zum Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung präsentiert, sondern während der hier beurteilten Steuerperioden (hiezu s. E. 3.1 hievor). Selbst aus dem heutigen Erscheinungsbild ihrer Werbung könnten die Beschwerdeführer nichts zu ihrem Vorteil ableiten. Zwar können auf den jeweiligen Hompages einzelne „Girls“ abgerufen werden, wo sie mit abgedecktem Gesicht abgebildet sind. Vorzufinden ist auch ein Begleittext, welcher Vornamen, Alter, die unzweideutigen Berufseigenschaften und die Praktiken der Damen beschreibt. Ein Direktkontakt des Kunden mit der Sexarbeiterin ist mangels direkter Telefonnummer bzw. Mailadresse oder dergleichen indes nicht möglich. Dies ist nicht weiter erstaunlich, sind die Frauen nach Angaben der Beschwerdeführer doch an keine Präsenzpflichten gebunden, und sie können jederzeit woanders arbeiten, weshalb sie bei einer gewünschten Direktkontaktnahme durch einen Kunden womöglich gar nicht zugegen wären. Der Werbebesucher wird vielmehr auf die Nummer und die Kontaktadresse des Studios verwiesen. Die Richtpreise (vgl. E. 3.1 hievor) werden auf einer zentralen Seite aufgelistet, wo wiederum die Kontaktadresse und die Telefonnummer des Studios erscheint und in dessen Namen ausgiebig auf sein Angebot, seine Öffnungszeiten und mit grosser Aufmachung darauf verwiesen wird, dass es alle gängigen Kreditkarten akzeptiert. Ganz offensichtlich wird dabei der bargeldlose Verkehr im Namen des Studios abgewickelt. Aufgrund des gesamten Erscheinungsbildes der Hompages, des allgegenwärtigen und dominanten Logos der Studios kann keinesfalls angenommen werden, die einzelne Dame biete die Leistungen im eigenen Namen an. Da dieses Erscheinungsbild der Studios, wie es dem objektiven Betrachter gezeichnet wird, massgebend ist, spielt es entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer wiederum

keine Rolle, wenn sie dem Kunden jeweils unbekannt bleiben und dieser zivilrechtlich mit der Sexarbeiterin „einen Vertrag schliesst“. Jedenfalls wird durch die Abbildung von einzelnen Frauen in der Werbung der Grundsatz der Einheit der beschwerdeführerischen Unternehmung nicht durchbrochen.

3.4.3 Die Beschwerdeführer halten sodann dafür, sie seien blosse Vermittler. Die sexuelle Dienstleistung komme nach Art. 11 MWSTG direkt zwischen den Vertretenen (den Damen) und den Dritten (Kunden) zustande.

Die Beschwerdeführer verkennen, dass die Annahme, sie seien aus mehrwertsteuerlicher Sicht blosse Vermittler der fraglichen Dienstleistungen von vornherein ausgeschlossen ist, wenn sie diesbezüglich selbst im eigenen Namen auftreten. Art. 11 Abs. 1 MWSTG regelt unzweideutig jene Fälle, in denen die blossen Vermittler *ausdrücklich* im Namen und für Rechnung der Vertretenen (hier der Damen) auftreten, was in casu ohne jeden Zweifel eben gerade nicht zutrifft.

Nur am Rande sei angemerkt, dass das „ausdrückliche Auftreten des Vermittlers im Namen und für Rechnung des Vertretenen“ eine materiellrechtliche Gültigkeitsvoraussetzung für die Annahme einer mehrwertsteuerlichen Vermittlung bildet. Die Anwendbarkeit der so genannten „Pragmatismusbestimmung“ von Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201), welche sich lediglich auf Formmängel bezieht, steht folglich ausser Frage (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2006 E. 3.3. und 4.2, mit Hinweisen). Art. 45a MWSTGV hätte beispielsweise dann in Betracht gezogen werden können, wenn die Beschwerdeführer zwar ausdrücklich im Namen der Sexarbeiterinnen aufgetreten wären, jedoch mit diesen entgegen den Praxisvorgaben der ESTV nicht über jede einzelne Leistung abgerechnet und Namen und Adresse der Kunden nicht bekannt gegeben hätten oder kein auf Vermittlung lautender Auftrag vorgelegen hätte etc.

3.4.4 Die Beschwerdeführer berufen sich ferner auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Sie tragen vor, es übersteige ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, wenn sie für einen Umsatz, den sie nicht erzielt haben, mit der Steuer belastet werden, die sie nicht überwälzen konnten.

Abgesehen davon, dass umstritten ist, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip im Recht der Mehrwertsteuer überhaupt auch für den Steuerpflichtigen und nicht vielmehr letztlich nur für den Steuerträger, den Verbraucher, zu gewährleisten ist (s. RIEDO, a.a.O., S. 35 f.), und zwar in erster Linie durch den Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Mehrwertsteuervorschriften (vgl. BGE 125 II 345), verkennen die Beschwerdeführer, dass die vorliegende Konstellation ohnehin nicht in den Schutzbereich dieses Grundsatzes fiele. Denn die Beschwerdeführer haben unterlassen, vorschriftsgemäss über alle im eigenen Namen erbrachten Umsätze mit der ESTV abzurechnen. Auch wenn die Mehrwertsteuersystematik auf die Überwälzbarkeit der Steuer ausgerichtet ist (vgl. Art. 1 Abs. 2 MWSTG),

kann sich im Steuerjustizverfahren der Steuerpflichtige nach konstanter Rechtsprechung nicht mit Erfolg gegen eine Steuernachforderung wehren mit dem Einwand, er könne die nacherhobene Steuer nicht mehr auf den Leistungsbezüger überwälzen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1437/2006 vom 11. Juni 2007 E. 4.4.4). Aus dem gesetzlich verankerten Überwälzbarkeitsprinzip entsteht nämlich gegenüber dem Staat kein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Überwälzung der Mehrwertsteuer, genauso wenig wie er kraft öffentlichen Rechts verpflichtet werden könnte, die Steuer zu überwälzen. Die Überwälzung ist ausdrücklich der Privatautonomie übertragen und somit dem hoheitlichen, staatlichen Handeln entzogen (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in ASA 74 S. 680; Entscheid der SRK vom 7. Mai 1999, veröffentlicht in ASA 67 S. 234). Im vorliegenden Steuerjustizverfahren ist folglich die Behauptung nicht zu hören, die Steuerforderung und die nicht gelungene -überwälzung beeinträchtige die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführer. Sie sind auf den Zivilrechtsweg zu verweisen (Art. 37 Abs. 6 MWSTG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1437/2006, a.a.O., E. 4.4.4).

3.4.5 Schliesslich rügen die Beschwerdeführer eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots. Andere Anbieter würden durch die ESTV nicht nach dem Grundsatz der Einheit der Unternehmung besteuert. Anders als dort werde hier die Steuer doppelt einkassiert, einmal bei den Beschwerdeführern, einmal bei den Damen.

Die Beschwerdeführer fordern sinngemäss eine Gleichbehandlung im Unrecht. Selbst wenn davon auszugehen wäre, dass der Sachverhalt mit Bezug auf die „anderen Anbieter“ unter den rechtswesentlichen Gesichtspunkten mit dem vorliegenden vergleichbar ist, was nicht feststeht (die Beschwerdeführer dokumentieren keinen einzigen Fall), könnten die Beschwerdeführer aus dem Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht nichts zu ihren Gunsten ableiten. Weder steht fest, dass die ESTV in vergleichbaren Situationen den Grundsatz der Einheit der Unternehmung in ständiger Praxis nicht zur Anwendung bringt, noch gibt sie zu erkennen, dass sie diesbezüglich auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde (zum den Voraussetzungen einer Gleichbehandlung im Unrecht s. BGE 127 I 1 E. 3a, 122 II 446 E. 4a; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 518 ff.). Vielmehr betont die Verwaltung ausdrücklich, gleichgelagerte Fälle steuerlich gleich zu behandeln. So seien in mehreren Fällen vergleichbare Nachbelastungen erfolgt.

Die Beschwerdeführer gehen mit ihrer Argumentation zur doppelten Steuerbelastung implizite davon aus, dass die Sexarbeiterinnen für jene Tätigkeit, die sie in den beschwerdeführerischen Studios verrichten, den mehrwertsteuerlichen Tatbestand der Selbständigkeit erfüllen und mit der ESTV abrechnen. Adressat des angefochtenen Einspracheentscheides sind die Beschwerdeführer. Einzig über deren Steuerschuld ist vorliegend zu entscheiden. Nicht Verfahrensgegenstand kann folglich die Frage sein, ob die betroffenen Frauen tatsächlich über Umsätze abgerechnet haben,

die den Beschwerdeführern zuzurechnen wären. Anzumerken bleibt, dass die Beschwerdeführer den Nachweis ohnehin schuldig bleiben, auch nur eine der Damen rechne mit der ESTV über die in den fraglichen Studios erzielten Umsätze als mehrwertsteuerpflichtige Leistungserbringerin ab. Sollten dennoch vereinzelte Frauen für eine anderweitige Tätigkeit die subjektive Mehrwertsteuerpflicht erfüllen, entstünde keine Doppelbelastung, wenn sie die in den Studios der Beschwerdeführer erbrachten Leistungen richtigerweise als für sie nicht steuerbar behandelten (vgl. Entscheid der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 4b). Der Vorwurf einer doppelten Steuerbelastung des nämlichen Vorgangs erweist sich als unbegründet, sofern er überhaupt zu hören ist.

3.5 Als Eventualantrag tragen die Beschwerdeführer vor, die Nachforderung sei von Fr. 510'319.35 auf Fr. 368'053.05 zu reduzieren. Die Nachforderung der ESTV basiere auf der Annahme, die Frauen erzielten einen durchschnittlichen Umsatz von Fr. 500.-- pro Stunde. Dieser Betrag könne nur in Ausnahmefällen realisiert werden. Es sei zudem zu beachten, dass die Frauen viele Stammkunden hätten, mit denen sie in den Zimmern auch Zeit mit Gesprächen verbringen würden, was keinen Umsatz bringe. Diese Stammkunden profitierten von günstigeren Preisen. Es sei deshalb lediglich von einem durchschnittlichen Stundenumsatz von Fr. 400.-- auszugehen.

Anlässlich der Steuerkontrolle der ESTV vor Ort haben nach Angaben der Beschwerdeführer ihre Treuhänder genau gleich wie sie selbst mit Schreiben vom 20. August 2004 ihre Einnahmen für die Zimmer gemessen am Umsatz der Damen jeweils mit 40% beziffert. Den Damen verrechnen die Beschwerdeführer einen Betrag von Fr. 200.-- pro Stunde und Zimmer. Daraus ergibt sich ein Umsatz der Frauen von Fr. 500.-- pro Stunde und Zimmer. Bei einer Betrachtung der Richtpreise („½ Std.-Service Fr. 300.--; 1 Std.-Service Fr. 500.--“) erscheint die Umsatzangabe von Fr. 500.-- pro Stunde als nicht unrealistisch. Werden zwei Kunden pro Stunde mit dem „½ Std.-Service“ bedient, kann gar etwas mehr verdient werden, gleich wie die „begabtere Frau“ einen höheren Lohn durchsetzen kann als es der Richtpreis vorgibt, wie die Beschwerdeführer an anderer Stelle selber ausführen. Werden aber auch weniger als Fr. 500.-- pro Stunde erzielt, wie die Beschwerdeführer nunmehr entgegen ihrer ursprünglichen Darstellung glaubhaft machen wollen, dann zeigt dies nur, dass ein Durchschnittswert von Fr. 500.-- nicht ungerechtfertigt erscheint. Die ESTV durfte der Berechnung der bestrittenen Steuernachforderung einen durchschnittlichen Stundenumsatz in dieser Höhe zugrunde legen.

Die Beschwerdeführer stützen ihr Vorbringen im Wesentlichen mit dem behaupteten grossen Stammkundenanteil, der weniger Umsatz generiere. Dieses Argument ist wenig überzeugend. Die Beschwerdeführer beteuern an anderer Stelle wiederholt, die Frauen seien völlig frei, ihre Dienste anderswo zu verrichten. So drängt sich aus wirtschaftlichen Überlegungen der Schluss auf, die Frauen empfingen ihre Stammkunden, für die sie nicht auf die Werbung der Beschwerdeführer angewiesen sind, nicht in den fraglichen Studios, sondern an Örtlichkeiten, wo sie keine Fr. 200.-- pro

Stunde für das Zimmer zu bezahlen hätten.

Jedenfalls vermögen die Beschwerdeführer die im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht erstmals vorgetragene Behauptung, der Umsatz der Sexarbeiterinnen habe lediglich Fr. 400.-- pro Stunde und Zimmer betragen, nicht zu substantiieren. Von ihren ursprünglichen eigenen Umsatzangaben abzuweichen, besteht unter diesen Umständen kein Anlass.

4. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 5'000.-- sind den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 5'000.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.
3. Den Beschwerdeführern wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - den Beschwerdeführern (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (mit Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:	Die Gerichtsschreiberin:
Thomas Stadelmann	Jeannine Müller

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit der Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. m und 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG]; SR 173.110).

Versand am: