Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 239/2008

Urteil vom 26. August 2008
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller,
Gerichtsschreiber Moser.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand
Mehrwertsteuer (3. und 4. Quartal 2000),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 6. Februar 2008.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG ist als Betreiberin eines Erotikclubs seit dem 1. Juli 2000 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Am 14. und 17. Juni 2002 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (im Folgenden auch: ESTV) bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie für die Perioden 3. und 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Juli bis 31. Dezember 2000) mit Ergänzungsabrechnung vom 17. Juni 2002 (EA Nr. 143'450) eine Steuernachforderung im Betrag von Fr. 41'820.– zuzüglich Verzugszins. Diese stornierte sie in der Folge mit Gutschrift (GS) Nr. 143'193 und erhob stattdessen mit Ergänzungsabrechnung Nr. 143'498 eine Steuernachforderung von Fr. 38'859.– (Fr. 37'990.35 Umsatzermittlung und Fr. 869.– Korrektur Vorsteuerabzug) zuzüglich Verzugszins und bestätigte diese mit Entscheid vom 16. Dezember 2002. Die Nachforderung ergab sich im Wesentlichen daraus, dass der X._____ AG auch die - mangels entsprechender buchhalterischer Aufzeichnungen geschätzten - Umsätze zugerechnet wurden, welche die in ihrem Club tätigen Damen für die von ihnen erbrachten sexuellen Dienstleistungen erzielten.

B.
Mit Entscheid vom 18. November 2004 hiess die ESTV die seitens der Steuerpflichtigen erhobene Einsprache im Umfang von Fr. 12'221.– gut und setzte die Steuernachforderung neu auf Fr. 26'638.– zuzüglich Verzugszins fest. Die Reduktion erfolgte hauptsächlich deshalb, weil für die Berechnung ëntgegenkommenderweiseövon den von der Steuerpflichtigen behaupteten tieferen durchschnittlichen Tagesumsätzen und damit von einer verminderten Auslastung der Damen ausgegangen wurde.

C.
Mit Urteil vom 6. Februar 2008 wies das Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, die von der X._____ AG

gegen den Einspracheentscheid der ESTV gerichtete Beschwerde ab.

D.
Mit Eingabe vom 17. März 2008 erhebt die X._____ AG beim Bundesgericht Beschwerde, mit welcher sie sinngemäss um Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts ersucht. Im Übrigen beantragt sie, den Einspracheentscheid der ESTV vom 18. November 2004 aufzuheben und im Sinne der Ausführungen der Beschwerdeführerin zu entscheiden, dass der Beschwerdeführerin die in ihren Räumlichkeiten aus erotischen Dienstleistungen erzielten Umsätze mehrwertsteuerlich nicht [...]zuzurechnen sind.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Das Bundesverwaltungsgericht hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.
1.1 Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und daher mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Als Steuerpflichtige ist die Beschwerdeführerin zur Ergreifung dieses Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG).

Soweit die Beschwerde unmittelbar gegen den Einspracheentscheid der ESTV gerichtet ist, kann darauf nicht eingetreten werden. Dieser Entscheid ist durch das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, gegen welches sich die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG einzig richten kann, ersetzt worden (sog. Devolutiveffekt). Der Einspracheentscheid gilt aber als inhaltlich mitangefochten (vgl. BGE 129 II 438 E. 1 S. 441 mit Hinweisen; im Bereich der Mehrwertsteuer: Urteil 2C 16/2008 vom 16. Mai 2008, E. 1).

1.2 Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann u.a. die Verletzung von Bundesrecht geltend gemacht werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur soweit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG).

1.3 Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorins-tanz gebunden. Immerhin prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254).

Eine qualifizierte Rügepflicht gilt unter anderem hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten. Das Bundesgericht prüft solche Rügen nur, wenn sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden sind (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254; 133 IV 286 E. 1.4 S. 287).

1.4 Am 1. Januar 2001 ist das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) in Kraft getreten. Es ersetzt die bis dahin geltende Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; AS 1994 S. 1464). Die vorliegend streitige Steuernachforderung betrifft das Jahr 2000; damit bleiben die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.
2.1 Nach den Feststellungen im angefochtenen Urteil stellt die Beschwerdeführerin in ihrem Clublokal den Damen die Räumlichkeiten (u.a. die Bar, in welcher sich die Kunden und die Damen kennenlernen können, sowie

die verschiedenen Zimmer) mit der entsprechenden Infrastruktur und die Einrichtungen an der Reception für das Inkasso zur Verfügung.

Die Beschwerdeführerin stellt die Richtigkeit der Sachverhaltsermittlung durch eine Reihe von (nicht näher belegten) Gegenbehauptungen in Frage (so z.B., dass das Inkasso nicht von der Beschwerdeführerin, sondern von den Damen direkt vorgenommen werde), unterlässt es jedoch, darzulegen, inwieweit die betreffenden Feststellungen offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung beruhen. Das Bundesgericht bleibt mithin an die Sachverhaltsfeststellung im angefochtenen Entscheid gebunden (oben E. 1.2).

Vorliegend streitig ist einzig, ob die Umsätze der in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin tätigen Damen aus den von ihnen erbrachten sexuellen Dienstleistungen mehrwertsteuerlich zu Recht der Beschwerdeführerin zugerechnet wurden. Die vorgenommene Ermessenstaxation bzw. die konkrete Schätzung des massgeblichen Umsatzes blieb demgegenüber bereits vor der Vorinstanz unwidersprochen (vgl. E. 1.3 des angefochtenen Urteils).

2.2 Gemäss Art. 17 MWSTV ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75 000 Franken übersteigen. Beim Begriff der Selbständigkeit handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Als Indizien, welche für eine selbständige Tätigkeit sprechen, werden in der Praxis genannt: Das Tragen des unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust), das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten, die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht und diese selbständig organisieren zu können (vgl. Urteile 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006, E. 3.2 und 2A.304/2003 vom 14. November 2003, E. 3.3, je mit Hinweisen). Daneben werden in der Lehre weitere Kriterien angeführt, wie die Beschäftigung von Personal, die Vornahme erheblicher Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten, verschiedene und wechselnde Auftraggeber sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit (vgl. dazu Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, S. 346
f. Rz. 1009-1013). Ob eine Tätigkeit als selbständig oder unselbständig anzusehen ist, bestimmt sich aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (vgl. Urteil 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006, E. 3.2 in fine mit Hinweisen).

Steuerpflichtig sind gemäss Art. 17 Abs. 2 MWSTV auch Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen. Ob dabei die einzelnen Personen dieser Gemeinschaft selbständig steuerpflichtig sind oder als unternehmerische Einheit gelten, bestimmt sich u.a. nach dem gemeinsamen Auftritt nach aussen (vgl. Urteil 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 4.1 mit Hinweisen; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal Suisse, La Taxe sur la Valeur Ajoutée, Freiburg 2000, S. 108). Der Grundsatz der Unternehmenseinheit ergibt sich aus dem in Art. 17 Abs. 1 MWSTV verankerten Begriff der Selbständigkeit. Er ist im Mehrwertsteuerrecht nicht anders zu verstehen als nach dem früheren Recht der Warenumsatzsteuer (vgl. zu letzterem Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, unveränderter Nachdruck 1992, Muri b. Bern, S. 107 f., Rz. 213 ff.).

2.3 Das Bundesgericht hat sich im Urteil 2C 518/2007 vom 11. März 2008 eingehend mit der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Umsätzen befasst, welche die in Erotikstudios tätigen Damen für die von ihnen erbrachten sexuellen Dienstleistungen generieren. Dabei hat es die betreffenden Dienstleistungen mit Blick auf das Auftreten gegen aussen und die betriebs- und arbeitsorganisatorischen Rahmenbedingungen als abhängige, unselbständige Tätigkeit qualifiziert. Nach dem Grundsatz der Unternehmenseinheit sind die Umsätze der Damen und jene der Studios zusammen als Einheit zu betrachten und den Betreibern der Studios zuzurechnen (E. 3.2 und 3.3 des zit. Urteils). Vermittlung im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV liegt bei dieser Konstellation nicht vor (E. 3.3.4 des zit. Urteils).

2.4 Das in jenem Fall Ausgeführte muss angesichts der vergleichbaren Sachverhalte auch vorliegend gelten. Die Beschwerdeführerin hat nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz auf ihrer Homepage und damit in eigenem Namen für den Erotikclub bzw. die Damen Werbung gemacht und dabei auch auf das Angebot an

sexuellen Dienstleistungen verwiesen. Dass die Damen in eigenem Namen oder anderweitig direkt nach aussen in Erscheinung treten würden, ist demgegenüber nicht dargetan. Daran ändert sich - wie die Vorinstanz zu Recht erkennt - auch nichts, wenn die jeweils im Club anwesenden Damen auf der Homepage der Beschwerdeführerin mit Foto erscheinen. Will ein Kunde die von ihnen angebotenen Dienstleistungen in Anspruch nehmen, muss er sich an den Club wenden; eine direkte Kontaktaufnahme bleibt - wie die Beschwerdeführerin gegenüber der Vorinstanz selber einräumte - dem Kunden verwehrt. Die Dienstleistungserbringung durch die Damen erfolgt sodann eingegliedert in die Gesamtorganisation des Betriebes der Beschwerdeführerin, welche zum einen - als Richtpreise bezeichnete - einheitliche, zeitabhängige Tarifansätze vorsieht und zum anderen den Damen zur Erzielung einer bestmöglichen Auslastung der vorhandenen Zimmer gewisse
Fixzeiten für deren Leistungserbringung vorschreibt. Leistungsumfang und -zeit können mithin von den Damen nur bedingt selber bestimmt werden; sie sind in erster Linie abhängig von den betrieblichen Möglichkeiten und den Bedürfnissen der Beschwerdeführerin, welche die über Internet einsehbaren Tagespläne unter Angabe der jeweils anwesenden Damen zusammenstellt. In Würdigung sämtlicher relevanter Faktoren ist davon auszugehen, dass die von den Damen angebotenen sexuellen Dienstleistungen sowohl mit Blick auf das äussere Erscheinungsbild als auch die interne Organisation als abhängige, unselbständige Tätigkeiten zu qualifizieren sind. Nach Massgabe des Grundsatzes der Unternehmenseinheit sind die Umsätze der Damen und des Clubs von der Vorinstanz mithin zu Recht als eine Einheit betrachtet und der Beschwerdeführerin zugerechnet worden.

2.5 Was die Beschwerdeführerin im Übrigen vorbringt, ist nicht geeignet, den angefochtenen Entscheid in Frage zu stellen. Dass die sexuellen Dienstleistungen von den Damen persönlich erbracht werden bzw. stellvertretungsfeindlich sind, steht - entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin - nicht im Widerspruch dazu, dass die betreffende Tätigkeit nach den oben genannten, mehrwertsteuerrechtlich massgeblichen Kriterien als unselbständig zu qualifizieren ist. Aus der freien Wahl der Person, welche die Dienstleistung im Einzelfall erbringt, lässt sich noch nicht ohne weiteres auf eine selbständige Tätigkeit schliessen (vgl. zit. Urteil 2C 518/2007, E. 3.3.2). Wie die Tätigkeit der Damen aus sozialversicherungs- und zivilrechtlicher Optik zu beurteilen wäre, braucht nicht näher ausgeleuchtet zu werden und vermag unter den gegebenen Umständen aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht so oder so keine entscheidende Rolle zu spielen. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin liegt das unternehmerische Risiko bei einem Geschäftsmodell wie dem vorliegenden in erster Linie bei ihr selber, trifft es doch gerade nicht zu, dass die Damen die Kunden selber anwerben müssten (vgl. zit. Urteil 2C 518/2007, E. 3.3.3). Vielmehr erfolgen Werbung und
Auftritt nach aussen allein durch den Club, woran - wie erwähnt - die auf der Homepage vorhandenen Fotos nichts zu ändern vermögen.

3.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten als unbegründet abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Bei diesem Ausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 26. August 2008

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Merkli Moser