



Urteil vom 3. Oktober 2019

Besetzung

Richterin Sonja Bossart Meier (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

X. _____ AG, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer;
Ermessenseinschätzung.

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ AG (nachfolgend: Clubbetreiberin) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag u.a. den Betrieb und Unterhalt eines Gewerbeparks mit Gastronomie. Seit (...) betreibt sie unter dem Namen «Y. _____» einen Sex-, Sauna- und Swingerclub in A. _____ im Kanton B. _____.

B.

Am 29. August und 4. September 2017 führte die ESTV bei der Clubbetreiberin eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2016 (Zeit vom [...] 2013 bis zum [...] 2016) durch. Die ESTV stellte anlässlich der Kontrolle fest, dass im kontrollierten Zeitraum Sexdienstleisterinnen im Club tätig waren. Sie verneinte deren mehrwertsteuerliche Selbstständigkeit und rechnete die durch Sexdienstleistungen erzielten Umsätze der Clubbetreiberin zu. Weil diese Umsätze in der Buchhaltung der Clubbetreiberin nicht erfasst waren, setzte die ESTV die Mehrwertsteuernachforderung ermessensweise fest. Weiter trug sie die Clubbetreiberin rückwirkend per (...) 2013 in das bei der ESTV geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein.

C.

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2017 informierte die ESTV die Clubbetreiberin vorab über das Kontrollergebnis und die beabsichtigte Steuernachforderung. Dagegen wehrte sich die Clubbetreiberin mit Stellungnahme vom 8. November 2017.

D.

Mit Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) vom 24. November 2017 forderte die ESTV von der Clubbetreiberin für die Zeit vom (...) 2013 bis zum (...) 2016 Mehrwertsteuern von Fr. (...) zuzüglich Verzugszins ab 30. November 2015 nach. Gleichzeitig teilte die ESTV der Clubbetreiberin mit, dass sie das Schreiben vom 8. November 2017 als Bestreitung der EM entgegen nehmen werde.

E.

Mit Schreiben vom 12. und 15. Dezember 2017 bestritt die Clubbetreiberin die Mehrwertsteuernachforderung gemäss EM und verlangte deren Aufhebung. Weiter verlangte sie von der ESTV, sich zu den Argumenten gemäss Eingabe vom 8. November 2017 zu äussern.

F.

Nachdem sich die Clubbetreiberin in mehreren weiteren E-Mails und Schreiben an die ESTV über deren Vorgehensweise und die Steuernachforderung beschwert hatte, forderte die neu mit dem Fall betraute Abteilung Recht der ESTV die Clubbetreiberin mit Schreiben vom 19. April 2018 auf, diverse Fragen bis zum 11. Mai 2018 unter Beilage allfälliger Beweismittel zu beantworten und die Bilanzen und Erfolgsrechnungen der Jahre 2016 und 2017 nachzureichen. Mit Schreiben vom 4. Mai 2018 beantwortete die Clubbetreiberin die Fragen der ESTV.

G.

Mit Verfügung vom 23. Juli 2018 setzte die ESTV ihre Steuernachforderung für die Steuerperioden 2013 bis 2016 neu auf Fr. (...) zuzüglich Verzugszins ab 30. November 2015 fest. Sie korrigierte dabei ihre Schätzung des Umsatzes aus sexuellen Dienstleistungen nach oben.

H.

Dagegen erhob die Clubbetreiberin bei der ESTV am 11. September 2018 «Einsprache/Widerspruch» (nachfolgend: Einsprache).

Mit ihrer Eingabe verlangt die Clubbetreiberin die Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Sie beantragt sinngemäss (Einsprache, S. 29), bei der Schätzung der Umsätze aus sexuellen Dienstleistungen sei von einem Tagessatz von Fr. 117.50 und 3,5 Frauen pro Tag auszugehen und dieser auf 360 Tage hochzurechnen. Sodann sei lediglich auf 35% des Gesamtumsatzes, nämlich den Swinger-Eintritten und Konsumationen, die Mehrwertsteuer abzurechnen. Keine Mehrwertsteuer sei auf 65% des Gesamtumsatzes, der auf Shows und künstlerische Tanzvorführungen entfalle, zu erheben. Weiter sei von Strafen und Verzugszinsen abzusehen. In ihrer Begründung der Einsprache führt die Clubbetreiberin sodann wiederholt aus, die in ihrem Club tätigen Sexdienstleisterinnen seien selbständig erwerbstätig gewesen (Einsprache, S. 24, 26).

I.

Am 18. September 2018 übermittelte die ESTV dem Bundesverwaltungsgericht die Einsprache der Clubbetreiberin (nachfolgend: Beschwerdeführerin) zur weiteren Behandlung als Sprungbeschwerde.

J.

In ihrer Vernehmlassung vom 5. November 2018 schliesst die ESTV auf kostenfällige Abweisung der «Beschwerde».

Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – im Rahmen der Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG.

Im Streit liegt eine Verfügung der ESTV, die grundsätzlich mit dem (nicht devolutiven) Rechtsmittel der Einsprache anzufechten ist (vgl. Art. 83 Abs. 1 MWSTG). Richtet sich die Einsprache jedoch gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG). Vorliegend hat die ESTV die Einsprache mit Zustimmung der Clubbetreiberin (siehe Eingangsbemerkung in der Einsprache und ferner Kommunikation gemäss act. 1 und 2 der Vorakten [Ordner 1]) dem Bundesverwaltungsgericht als Sprungbeschwerde übermittelt. Zudem ist die angefochtene Verfügung im Sinn der Rechtsprechung «einlässlich» begründet (ausführlich zum Begriff der «einlässlichen Begründung» statt vieler: Urteile des BVGer A-4013/2018 vom 22. August 2018 E. 2.2.2; A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 3.3.3). Somit ist die Einsprache als Beschwerde zu behandeln.

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Sprungbeschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) sowie den Vorschuss für die Verfahrenskosten fristgerecht bezahlt (Art. 64 Abs. 3 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG). Auf die Sprungbeschwerde ist – unter Vorbehalt des unter E. 1.2 Ausgeführten – einzutreten.

1.2 Vorliegend verlangt die Beschwerdeführerin u.a., dass «ihr keinerlei Strafen entstehen». Abgesehen davon, dass eine allfällige Bestrafung der Beschwerdeführerin nicht Gegenstand der angefochtenen Verfügung bil-

dete und auch nicht bilden musste, ist das Bundesverwaltungsgericht zudem als verwaltungsrechtliche Beschwerdeinstanz nicht für die strafrechtliche Beurteilung von Widerhandlungen gegen die Mehrwertsteuergesetzgebung zuständig. Diese Aufgabe ist – gegebenenfalls und nach Durchführung einer vorgängigen strafrechtlichen Untersuchung durch die Verwaltungsbehörde (vgl. Art. 21, Art. 61 f., 64, 70 VStrR [SR 313.0]) – den Strafgerichten vorbehalten (vgl. Art. 21 f. und Art. 72 ff. VStrR). Auf den Antrag, es sei von einer Bestrafung abzusehen, ist daher nicht einzutreten. Dasselbe gilt mangels Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts auch in Bezug auf allfällige Anträge der Beschwerdeführerin auf Einleitung einer Strafuntersuchung gegen den Steuerprüfer.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

1.4 Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verpflichtet die Behörde, die Vorbringen der betroffenen Person tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen, weshalb sie ihren Entscheid zu begründen hat (BGE 134 I 83 E. 4.1; vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG). Um dieser Begründungspflicht zu entsprechen, müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf welche sich ihre Verfügung stützt. Dies heisst nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte bzw. auf jene Aspekte beschränken, welche sie ohne Willkür als wesentlich betrachtet (vgl. BGE 136 I 184 E. 2.2.1, 124 V 180 E. 1a, 118 V 56 E. 5b; Urteile des BVerfG A-3662/2014 vom 9. Juni 2015 E. 1.5, A-1805/2014 vom 16. Dezember 2014 E. 3.3; MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, 2000, S. 403 f., mit Hinweisen).

1.5 Im Streit liegen Steuernachforderungen der Steuerperioden 2013 bis 2016. In materieller Hinsicht findet daher ausschliesslich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung. Massgebend ist dabei die in den zu beurteilenden Steuerperioden geltende Fassung des MWSTG, auf die nachfolgend auch referenziert wird. Nicht zu

berücksichtigen sind im vorliegenden Fall namentlich die per 1. Januar 2018 und 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Änderungen des MWSTG.

Soweit im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese – da die gesetzlichen Vorschriften soweit hier interessierend inhaltlich nicht geändert haben – auch für das MWSTG übernommen werden kann.

2.

2.1 Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG). Befreit ist ein Steuerpflichtiger unter anderem, wenn er im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

2.2

2.2.1 Ob eine Tätigkeit in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als selbständig oder unselbständig erbracht zu qualifizieren ist, bestimmt sich rechtsprechungsgemäss aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (Urteile des BGer 2C_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 3.3 f., 2C_850/2014 und 2C_854/2014 vom 10. Juni 2016 [in BGE 142 II 388 nicht, aber in der Revue de droit administratif et de droit fiscal {RDAF} 2016 II 615 S. 619 publizierte] E. 8.1.1, 2C_554/2010 vom 21. September 2011 E. 2.2). Dabei hat die Beurteilung der Tätigkeit in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des BVGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 mit weiteren Hinweisen).

2.2.2 Wichtige Indizien für die selbständige Ausübung einer Tätigkeit sind insbesondere das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten, das Tragen des unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust), die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht, und die Freiheit, die Erfüllung der Aufgaben selbständig organisieren zu können. Eine Rolle

spielen kann ferner, ob jemand Personal beschäftigt, erhebliche Investitionen tätigt, über eigene Geschäftsräumlichkeiten verfügt, verschiedene und wechselnde Auftraggeber hat sowie betriebswirtschaftlich und arbeitsorganisatorische unabhängig ist (Urteile des BGer 2C_1001/2015 E. 3.4, 2C_554/2010 vom 21. September 2011 E. 2.2 m.w.H., 2C_850/2014 und 2C_854/2014 E. 8.1.1; Urteil des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 3.2; vgl. auch BGE 138 II 251 E. 2.4.2).

2.2.3 Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich und nach dem neuen Recht ausdrückliches Erfordernis für die subjektive Steuerpflicht (Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Das Auftreten in eigenem Namen im Aussenverhältnis ist auch für die Zurechnung der einzelnen Umsätze bzw. die Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers entscheidend (vgl. Art. 20 Abs. 1 MWSTG). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (zum Ganzen statt vieler: BVGE 2016/23 E. 2.2.2; Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.2.2; RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», ASA 82 S. 451 ff.).

2.2.4 Im Zusammenhang mit erotischen Dienstleistungen hat das Bundesverwaltungsgericht wiederholt festgehalten, dass bei der Beurteilung der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit bzw. des «Aussenauftritts» massgebend sei, wie das Angebot für die Allgemeinheit, für einen neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung trete (Urteile des BVGer A-3050/2015 E. 3.1.1, A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 3.1.1, A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 3.1.1, mit weiteren Hinweisen). Ausgangspunkt für die Prüfung dieses objektiven Erscheinungsbildes bildete in den genannten Fällen regelmässig der Internetauftritt (E. 3.1.2 der erwähnten Urteile).

2.3

2.3.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. Urteil des BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.1; Urteil des BVGer A-3050/2015 E. 2.5.1 mit Hinweisen). Allerdings kann die ESTV bei steuerpflichtigen

Personen Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG). Solche Kontrollen sind innert 360 Tagen seit der Ankündigung mit einer Einschätzungsmittelung abzuschliessen, wobei darin der Umfang der Steuerforderung für den kontrollierten Zeitraum festgehalten wird (Art. 78 Abs. 5 MWSTG; Urteil des BGer 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2).

2.3.2 Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die ordentliche Buchführung. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (vgl. Urteile des BVer A-1618/2018 vom 26. März 2019 E. 2.2.2, A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.4.2 und A-6198/2012 E. 2.7.2; BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 70 N. 3 ff.).

2.4

2.4.1 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäsem Ermessen ein (Art. 79 Abs. 1 MWSTG) und die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer Einschätzungsmittelung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG).

2.4.2 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen. Die ESTV hat dabei alle Umstände zu beachten, von denen sie Kenntnis hat. Wohl hat die Steuerbehörde eine vorsichtige Schätzung anzustellen, doch ist sie nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Im Gegenteil soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkommen, am Ende bessergestellt werden als solche, die es tun. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen. Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (vgl. Urteile des BGer 2C_1077/2012 E. 2.3 mit Hinweisen,

2C_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 4.3, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; ferner: Urteile des BVGer A-3050/2015 E. 2.7.1 und A-589/2014 E. 2.8.1 je mit weiteren Hinweisen).

2.4.3 Ist die ESTV verpflichtet, eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, hat sie diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahekommt (statt vieler: Urteile des BGer 2C_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4, 2C_1077/2012 E. 2.3, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1). In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzzuschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6.4, A-3050/2015 E. 2.7.2, A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 530 ff.).

2.5

2.5.1 Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vorne E. 1.3) eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt es nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (statt vieler: Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.8.2). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt (Urteile des BGer 2C_970/2012 E. 4.3, 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

2.5.2 Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet. Sind die Voraussetzungen erfüllt (erste Stufe) und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit

der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Namentlich kann sie sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessenseinschätzung pauschal zu kritisieren. Vielmehr hat sie anhand von Belegen nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (Urteile des BGer 2C_1077/2012 E. 2.5 und 2C_970/2012 E. 4.3; Urteile des BVGer A-874/2017 E. 3.2, A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.6.3 mit Hinweisen; ausführlich: Urteil des BVGer A-2826/2017 vom 12. Februar 2019 E. 2.5).

2.6 Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind u.a. dem Publikum unmittelbar erbrachte, kulturelle Dienstleistungen, sofern hierfür ein besonderes Entgelt verlangt wird (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 MWSTG [in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung]). Zu diesen kulturellen Dienstleistungen zählen auch Darbietungen von Schauspielern und Schauspielerinnen, Musikern und Musikerinnen, Tänzern und Tänzerinnen und anderen ausübenden Künstlern und Künstlerinnen sowie Schaustellern und Schaustellerinnen, einschliesslich Geschicklichkeitsspiele (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 Bst. b MWSTG).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist aufgrund der Akten belegt und im Wesentlichen denn auch nicht oder zumindest nicht explizit bestritten, dass die Beschwerdeführerin im hier relevanten Zeitraum ab dem (...) 2013 bis zum (...) 2016 mit dem «Club Y. _____» einen Sex-, Sauna- und Swingerclub betrieb. Sie vereinnahmte von ihren Gästen eine Eintrittsgebühr für den Clubaufenthalt, welche insbesondere die Nutzung des Wellnessbereichs, den Zugang zu erotischen Tanzvorführungen und den Konsum von Getränken und Snacks beinhaltete. Im Club hielten sich Frauen (von der Beschwerdeführerin «Girls» genannt; nachfolgend: Sexdienstleisterinnen) auf, die in den Räumlichkeiten des Clubs (zur Verfügung standen [mehrere] Zimmer) den Gästen sexuelle Dienstleistungen gegen zusätzliche Bezahlung erbrachten.

3.2 Zu prüfen ist in einem ersten Schritt, ob die im Club tätigen Sexdienstleisterinnen selbst oder die Clubbetreiberin aus mehrwertsteuerlicher Sicht als Leistungserbringerinnen der Sexdienstleistungen zu betrachten sind. Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage ist, ob die Sexdienstleisterinnen ihre Tätigkeit «selbständig» ausgeübt haben und unter eigenem

Namen nach aussen aufgetreten sind (E. 2.1). Massgebend ist dabei, wie ein Angebot für die Allgemeinheit, für einen neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (sog. «Aussenauftritt»; vorne E. 2.2.4). Sodann ist die Selbständigkeit anhand weiterer Indizien zu prüfen (E. 2.2.3).

3.2.1 Der Aussenauftritt lässt sich vorab anhand der Homepage des Clubs (www.[y._____club.ch]) beurteilen. Aktenkundig sind diverse Auszüge der Homepage aus dem Webarchiv der hier relevanten Jahre 2013 bis 2016 (Vorakten, act. 27, 29, 30).

Auf der Homepage war ab dem 14. Februar 2014 u.a. folgende Beschreibung zu lesen: *«[Der Club Y._____ ist der neue FKK und Saunaclub mit Tabledance sowie heissen Events in (...). Unsere sexy Girls bringen jeden Event auf Hochtouren. Unser Night Club für Spass, Sauna, FKK, Wellness, Sex und Erholung wurde (...) komplett neu erbaut. (...)].»*. Weiter hiess es: *«Unser Club versteht sich keinesfalls als Puff, Laufhaus oder Erotik Studio, sondern empfängt sie im stilvollen und sehr exklusiven Ambiente. Hier erwarten Sie erotische Momente und nette, niveauvolle Damen, die ihre Wünsche mit Liebe zum Detail erfüllen und Ihnen so einen unvergesslichen Aufenthalt mit Flair bei uns ermöglichen (...).»* (Vorakten, act. 27).

Ab dem 4. Juni 2016 wurde folgender Absatz ergänzt: *«Geniesse unsere internationalen sexy Girls. Wir bieten dir für jede Vorliebe die passende Partnerin, deren reizvolle Körper und Verführungskünste du beim Tabledance erlebst. (...). Y._____ der Sex-, Sauna- und Wellness-Club bietet dir Abwechslung und ist nicht einfach nur ein «Puff» oder Studio, sondern ein Sex-Club mit stilvollem Ambiente. (...).»* (Vorakten, act. 27).

Bereits vor der Eröffnung des Clubs wurden Sexdienstleisterinnen gesucht mit den Worten: *«Du bist jung (18 – 30 Jahre), attraktiv und ein sympathisches Girl, dann bewirb Dich bei uns unter Contact: Club Y._____, (Anschrift), info@[y._____club.ch]* (Auszug vom 29. Juli 2013 [Vorakten, act. 29]). Später hiess es unter der Rubrik *«Bewerbungen»*: *«Wir bieten für sympathische Girls auf selbständiger Basis Top Verdienstmöglichkeiten, Teamwork, freie Gastwahl, gratis Übernachtungsmöglichkeit, sauberes Arbeitsumfeld, Einholung aller Arbeitsbewilligungen»*. Als Kontaktdaten wurden die Telefonnummer des Clubs, eine Handynummer sowie die E-Mail-Adresse: *bewerbungen@[y._____club.ch]* angegeben (Auszug vom 4. Dezember 2016 [Vorakten, act. 30]).

Unter der Rubrik «*Girls heute*» fand sich eine Präsentation (teilweise mit Bild) der an einem bestimmten Tag anwesenden Sexdienstleisterinnen. Gemäss Auszug aus dem Webarchiv vom 7. Juli 2016 waren unter dieser Rubrik 17 Frauen aufgelistet (Vorakten, act. 30). Unter der Rubrik «*Girls*» wurde unter dem Titel «*Diese Girls waren bereits bei uns zu Gast*» via Weblink auf eine Bildergalerie verwiesen (Auszug vom 18. September 2016 [Vorakten, act. 30]).

Unter der Rubrik «Preise» waren folgende Angebote aufgeführt (Auszüge vom 11. Juli 2014 und 12. Mai 2015 [Vorakten, act. 29]; Auszug vom 8. Juni 2016 [Vorakten, act. 30]) :

- Clubaufenthalt (inkl. unbegrenzter Clubaufenthalt, Wellnessbereich, Poledance, Snacks, alkoholfreie Getränke): Fr. (...) (bzw. ab (...): Fr. (...) [bei einem zeitlich begrenzten Aufenthalt]); zzgl. Zimmerservice: Fr. (...) je 15 min.;

Zimmerservice ohne Clubaufenthalt: 15 min à Fr. (...) /
30 min à Fr. (...) / 45 min à Fr. (...) / 60 min à Fr. (...)

- (...)

Zum Zimmerservice fand sich der Hinweis «*Du hast die Möglichkeit, auch ohne Clubaufenthalt mit unseren reizenden Damen direkt auf das Zimmer zu gehen*».

Weiter warb die Beschwerdeführerin auf ihrer Homepage mit verschiedenen Mottos (s. Auszug vom 30. September 2016 [Vorakten, act. 30]: «*Alle Girls nackt*» (...); «*Dessous*» (...); «*Jeans & Co.*» (...); «*Würfle deinen freien Eintritt! Die Sex gewinnt!*» (...). Unter der Rubrik «Events» wurde auf Aktionen («*Traumhafte Weihnachtspreise*» und «*Oktober-Special, 3x Zimmer à 33 Minuten für SFr. [...]*») und auf spezielle Veranstaltungen hingewiesen, wie etwa: (...). Meist wurde die Anwesenheit von 25 bis 30 sexy Girls in Aussicht gestellt (Auszug vom 4. Dezember 2016 [Vorakten, act. 30]).

Neben den Auszügen aus dem Webarchiv ist auch ein Zeitungsartikel aktenkundig. In einem Artikel des «(...)» vom (...) (Vorakten, act. 26), der offenbar auf einem Gespräch mit dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin basierte, wurde über die anstehende Eröffnung des Clubs berichtet und das Konzept wie folgt beschrieben: «Die Clubbetreiber bieten Frauen

wie Männern die Infrastruktur, in denen die Frauen im geschützten Rahmen auf eigene Rechnung Sex anbieten».

3.2.2 Nach den erwähnten Auszügen aus dem Webarchiv erscheinen für einen neutralen Betrachter die Sexdienstleisterinnen klar als Teil des Clubangebots. So verwendete die Clubbetreiberin beispielsweise selbst den Begriff *«unsere Girls»*. Auch Formulierungen wie *«Hier erwarten Sie erotische Momente und nette, niveauvolle Damen, die ihre Wünsche mit Liebe zum Detail erfüllen und Ihnen so einen unvergesslichen Aufenthalt mit Flair bei uns ermöglichen»* oder später *«Wir bieten dir für jede Vorliebe die passende Partnerin, deren reizvolle Körper und Verführungskünste du beim Tabledance erlebst»* können nur dahingehend verstanden werden, dass es sich bei den Sexdienstleisterinnen um ein Angebot des Clubs handelte. Denselben Eindruck erweckt der Umstand, dass sich die «Girls» beim Club «bewerben» konnten und klare Vorgaben, namentlich hinsichtlich Alter, zu erfüllen hatten. Soweit ersichtlich, hatte (zumindest eine erste) Kontaktnahme betreffend eine sexuelle Dienstleistung über den Club zu erfolgen. Dass die Möglichkeit einer direkten Kontaktnahme mit den Sexdienstleisterinnen gegebenenfalls möglich war – wie die Beschwerdeführerin behauptet – ist nach aussen nicht erkennbar. Die Präsentation der «Girls» war standardisiert, was die Profilangaben betraf, und durch das einheitliche Layout in das Gesamterscheinungsbild des Clubs eingepasst. Die fixen Öffnungszeiten, die Vorgabe von festgelegten Preisen für den Zimmerservice, die Rubrik «Girls heute», die Motto-Tage, denen offenbar auch die «Girls» verpflichtet waren, und das In-Aussicht-Stellen einer Mindestanzahl anwesender «sexy Girls» bei Veranstaltungen verstärken den Eindruck, dass die Sexdienstleisterinnen Teil des Clubangebots waren. Zwar wurde auf der Homepage vereinzelt darauf hingewiesen, dass die Sexdienstleisterinnen «selbständig» wären oder auf «eigene Rechnung» arbeiteten. Diese Hinweise vermögen aber für sich allein genommen das durch die Homepage vermittelte Gesamtbild, wonach der Club als Anbieter der im Club erbrachten sexuellen Dienstleistungen in Erscheinung trat, nicht massgebend zu beeinflussen. Der Aussenaufttritt spricht damit insgesamt gegen die mehrwertsteuerrechtliche Selbständigkeit der Sexdienstleisterinnen und für die Qualifikation der Beschwerdeführerin als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin.

Sodann waren die Sexdienstleisterinnen betriebswirtschaftlich von der Beschwerdeführerin weitgehend abhängig: Die Preise für den Zimmerservice (mit oder ohne Clubaufenthalt) waren auf der Internetseite des Clubs bekannt gegeben und damit für alle Sexdienstleisterinnen faktisch bindend.

Zwar ist möglich, dass die Sexdienstleisterinnen für besondere Zusatzwünsche der Gäste individuelle Preise verlangten und sie insofern eine gewisse Angebots- und Preisgestaltungsfreiheit besaßen. Dennoch war eine Preisbindung in Bezug auf ein «Grundangebot» gegeben. Es ist unrealistisch, dass eine Sexdienstleisterin diesbezüglich von ihren Kunden höhere Preise hätte verlangen können.

Ebenfalls ins Gewicht fällt, dass die Sexdienstleisterinnen in einer arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit zur Beschwerdeführerin standen. Auch wenn sie – wie es die Stellenausschreibung auf der Homepage (Rubrik «Jobs») versprach – ihre Gäste frei wählen konnten, waren sie an die Öffnungszeiten des Clubs und gewisse betriebliche Verhaltensregeln gebunden und hatten sich auch an thematische Vorgaben (Motto-Tage/Veranstaltungen) zu halten. Es waren jeweils mehrere Frauen, welche die Infrastruktur (insbesondere die 10 für den Zimmerservice zur Verfügung stehenden Zimmer) und die weiteren Betriebsmittel gleichzeitig oder nacheinander für sexuelle Dienstleistungen nutzten. Dementsprechend konnten die Sexdienstleisterinnen Leistungsumfang und -zeit nur bedingt frei wählen, da sich diese vielmehr nach Massgabe der betrieblichen Möglichkeiten, welche weitgehend von der Beschwerdeführerin vorgegeben waren, richtete.

Sodann ist anzumerken, dass die Sexdienstleisterinnen auch direktsteuerlich als Unselbständige behandelt wurden und die Beschwerdeführerin als «Arbeitgeberin» die entsprechenden Quellensteuern abgerechnet hat (Vorakten, act. 21 und 22).

In Würdigung der obgenannten Indizien ist somit aus mehrwertsteuerlicher Sicht die Selbständigkeit der Sexdienstleisterinnen im kontrollierten Zeitraum zu verneinen. Nach dem Gesagten werden die sexuellen Dienstleistungen von aussen als wesentlicher Teil des Clubangebots wahrgenommen, weshalb die Clubbetreiberin und damit die Beschwerdeführerin als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin zu betrachten ist.

3.2.3 Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen:

3.2.3.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, eine alte Website sei nicht zum Beweis geeignet. Eine Homepage sei Werbung und habe nichts mit der Wahrheit zu tun, sondern diene einzig dazu, viele Menschen neugierig zu machen (Einsprache, S. 12 f.).

Aus dem Umstand, dass eine Homepage auch eine Werbeplattform ist, kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten: Wie sie selbst mehrfach bestätigt hat und sich zweifelsfrei aus den weiteren Akten ergibt, haben in ihrem Club «Girls» gegen Bezahlung sexuelle Dienstleistungen erbracht. Auch spricht nichts dafür, dass es sich bei den aufgeschalteten Preisen für den Clubeintritt und den Zimmerservice um blosser Fantasiepreise gehandelt hätte, oder dass andere Angebote (wie etwa angekündigte Events, Mottos) nicht realisiert worden wären. Es ist davon auszugehen, dass die Homepage der Beschwerdeführerin in den hier rechtswesentlichen Punkten die Realität im Grossen und Ganzen abgebildet hat, weshalb sie als Beweis für den Aussenauftritt geeignet ist. Anzumerken ist, dass auch die Rechtsprechung bei der Beurteilung des Aussenauftritts in vergleichbaren Fällen auf den Internetauftritt abgestellt hat (E. 2.2.4).

3.2.3.2 Auch das Argument der Beschwerdeführerin, wonach die «Girls» keine Sexarbeiterinnen, sondern «weibliche Gäste» gewesen seien, die Eintritt bezahlt hätten, verfängt nicht. Vorliegend ist unbestritten, dass die auf der Homepage präsentierten «Girls» den anderen Gästen sexuelle Dienstleistungen gegen Bezahlung erbrachten, weshalb sie keine «Gäste» im herkömmlichen Sinn waren. Daran vermag auch die Erhebung einer Eintrittsgebühr von den Sexdienstleisterinnen nichts zu ändern.

3.2.3.3 Sinngemäss bringt die Beschwerdeführerin sodann vor, dass die vorinstanzliche Annahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit der Sexdienstleisterinnen bzw. eines Arbeitsverhältnisses beinhalten würde, dass sie gegen internationales Recht und das Strafrecht verstossen habe (Einsprache, S. 18). Dem ist entgegen zu halten, dass die mehrwertsteuerliche Qualifikation einer Tätigkeit als «unselbständig» keinen Einfluss auf die privat- oder strafrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts hat. Umgekehrt ist auch die zivil- oder vertragsrechtliche Sicht für die mehrwertsteuerliche Betrachtung nicht bindend (E. 2.2.1 in fine). Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin und nicht die Sexdienstleisterinnen mehrwertsteuerlich als Leistungserbringerin zu betrachten ist, beeinflusst also die zivilrechtliche Beurteilung des Vertragsverhältnisses zwischen Beschwerdeführerin und den Sexdienstleisterinnen nicht. Insofern ist nicht ersichtlich, inwiefern die vorliegende mehrwertsteuerliche Beurteilung allfällige Rechtsverstösse der Beschwerdeführerin implizieren könnte.

3.2.4 Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Vorinstanz zu Recht die Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin der in ihrem Club erbrachten sexuellen Dienstleistungen betrachtet und ihr die entsprechenden Umsätze zugerechnet hat.

3.3 Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin die von den Sexdienstleisterinnen in ihrem Club erzielten Umsätze nirgends in ihrer Buchhaltung erfasst hat. Demzufolge entsprechen die Buchhaltungsunterlagen nicht den gesetzlichen Anforderungen; sie sind insofern nicht vollständig (E. 2.4.1). Unter diesen Umständen war die Vorinstanz verpflichtet, den fraglichen Umsatz ermessensweise zu ermitteln (E. 2.4.2).

Zu prüfen ist, ob die Vorinstanz die Umsatzschätzung pflichtgemäss vorgenommen hat (sog. „zweite Stufe“ [E. 2.4.2]; dazu nachfolgend E. 3.4).

3.4 Eine pflichtgemässe Ermessenseinschätzung ist dadurch gekennzeichnet, dass sie auf ausreichend abgestützten und plausiblen Schätzungshilfen beruht sowie in Anwendung einer vernünftigen sowie zweckmässigen Schätzungsmethode erfolgt, welche die Besonderheiten des Einzelfalles berücksichtigt (E. 2.4.3). Bei der Überprüfung von Ermessenseinschätzungen setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 2.5.1).

3.4.1 Die ESTV schätzte zunächst eine durchschnittliche Anzahl von drei sexuellen Dienstleistungen pro Tag und Sexdienstleisterin. Weiter schätzte sie den Durchschnittspreis einer sexuellen Dienstleistung anhand der auf der Homepage publizierten Preise auf Fr. 98.-- (brutto), wobei sie davon ausging, dass von den Kunden sexueller Dienstleistungen 80% eine Dienstleistung von 15 Min. à Fr. (...) und 20% eine Dienstleistung von 45 Min. à Fr. (...) wählten. Aufgrund ihrer Annahme, dass eine Sexdienstleisterin im Durchschnitt drei Einsätze pro Tag hatte, eruierte sie einen Umsatz pro Sexdienstleisterin und Tag von Fr. 294.-- (3* Fr. 98.--). Schliesslich hatte sie noch zu bestimmen, wieviele Sexdienstleisterinnen pro Tag Umsätze erzielten. Dazu stützte sie sich auf die bei der kantonalen Steuerverwaltung edierten Quellensteuerabrechnungen, welche auf den von der Beschwerdeführerin gemeldeten Arbeitstagen der einzelnen Sexdienstleisterinnen und einem von der Steuerverwaltung festgesetzten pauschalen Bruttoeinkommen von Fr. 250.-- pro Tag basierten (Vorakten, act. 21, 22). Sie ermittelte folgende Durchschnittswerte: 8 Sexdienstleisterinnen pro Tag für die Jahre 2013 und 2016; 9 Sexdienstleisterinnen pro Tag für das

Jahr 2014 und 11 Sexdienstleisterinnen pro Tag für das Jahr 2015. Diese sich (wie gesagt aus den Quellensteuerabrechnungen ergebende) Anzahl Sexdienstleisterinnen pro Tag multiplizierte sie mit den Fr. 294.-- und rechnete sie auf 360 Tage hoch, was die geschätzten Jahresumsätze aus sexuellen Dienstleistungen ergab (zum Ganzen: angefochtene Verfügung Ziff. 2.4, Tabelle 2, sowie Anhang 1 zur Verfügung).

3.4.2 Die vorliegende Umsatzschätzung basiert einerseits auf den auf der Website des Clubs publizierten Preisen sowie den kantonalen Quellensteuerabrechnungen, welche auf den von der Beschwerdeführerin dem Migrationsamt gemeldeten Arbeitstagen beruhten, und andererseits (in Bezug auf die Anzahl sexueller Dienstleistungen pro Tag und Dame) auf Sachverhaltsannahmen der ESTV. Was die erwähnten Schätzungshilfen (Auszüge aus der archivierten Website; Quellensteuerabrechnungen) betrifft, ist anzumerken, dass die Angaben aus den hier relevanten Jahren stammen und nichts in den Akten darauf hindeutet, dass diese nicht der Wirklichkeit entsprachen bzw. nachträglich korrigiert worden wären. Es ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz darauf abgestellt hat, zumal sie dadurch überdies den individuellen Verhältnissen im Club der Beschwerdeführerin Rechnung getragen hat.

Der geschätzte Durchschnittspreis einer sexuellen Dienstleistung von Fr. 98.-- sowie die Annahme, dass eine Sexdienstleisterin pro Tag im Durchschnitt drei solcher Dienstleistungen, d.h. einen Tagesumsatz von Fr. 294.-- erzielt hat, erscheint mit Blick auf die in den Quellensteuerabrechnungen festgesetzten Brutto-Einkommen von Fr. 250.-- pro Tag plausibel. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass die kantonale Steuerverwaltung gemäss eigenen Angaben für die Abrechnung der Quellensteuer das pauschale Tageseinkommen von Fr. 250.--, welches sie auch in anderen ähnlichen Konstellationen anwendet, bewusst eher tief angesetzt hat (Aktennotiz vom 31. Mai 2016, S. 2 [Vorakten, act. 22]). Vor diesem Hintergrund erscheint im vorliegenden Fall auch die Annahme eines höheren Tageseinkommens pro Sexdienstleisterin vertretbar, zumal es sich beim Club der Beschwerdeführerin um ein Lokal im gehobenen Segment handelt. Zu erinnern ist auch daran, dass die ESTV in vergleichbaren Fällen von einem höheren Ansatz von Fr. 115.-- netto als Durchschnittswert pro Kunde ausging, was vom Bundesverwaltungsgericht im konkreten Fall als zulässig und sogar als im unteren Rahmen der Preise für erotische Dienstleistungen liegend angesehen wurde (vgl. Urteile des BVGer A-3662/2014 vom 9. Juni 2015 E. 4.3.3 in fine, A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 4.2.2.2). Ebenfalls nicht zu beanstanden ist die von der

Vorinstanz zugrunde gelegte Anzahl Sexdienstleisterinnen, welche sie auf nachvollziehbare Weise anhand der Angaben in den Quellensteuerabrechnungen ermittelt hat.

3.4.3 Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass die ESTV ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt und die Umsatzschätzung gesetzeskonform vorgenommen hat. Die angefochtene Verfügung erfüllt insbesondere die Anforderungen an die Begründungspflicht (vgl. E. 1.4), hat die Vorinstanz doch ihr Vorgehen in der Verfügung ausführlich beschrieben und dokumentiert. Das Ergebnis ihrer Umsatzschätzung zeigt, dass sie die seitens der Beschwerdeführerin anlässlich bzw. nach der Kontrolle gemachten Angaben zur Anzahl Sexdienstleisterinnen pro Tag (3 bis 4) und einem durchschnittlichen Tagesumsatz von Fr. 117.50 nicht für sachgerecht hielt. Darüber hinaus war die ESTV nicht gehalten, sich ausdrücklich mit den tatbeständlichen Behauptungen der Beschwerdeführerin auseinanderzusetzen. Anders als nach der Darstellung in der Einsprache lässt sich der ESTV nicht unterstellen, sie habe Standpunkte der Beschwerdeführerin ungeprüft übergangen.

3.5 Unter den gegebenen Umständen obliegt es nun auf einer weiteren (dritten) Stufe der Beschwerdeführerin, nachzuweisen, in welchen Punkten die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist (E. 2.5.2). Sie darf sich dabei nicht mit allgemeiner Kritik begnügen, sondern hat darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen.

3.5.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe sich mit dem Steuerprüfer der ESTV anlässlich der Kontrolle auf 3,5 Frauen pro Tag und einen Tagessatz von Fr. 117.50 verbindlich geeinigt. Daran sei festzuhalten (Einsprache, S. 27 f.).

Es trifft zu, dass sich der Steuerprüfer der ESTV bei seiner Umsatzschätzung, welche Grundlage der EM vom 24. November 2017 bildete, auf mündliche Angaben (und nicht etwa auf belegte Fakten) der Beschwerdeführerin abstützte. Dabei übernahm er für seine Schätzung eine Anzahl Sexdienstleisterinnen pro Tag von 3 bis 4, was den rechnerischen Durchschnitt von 3,5 ergibt, und ging von einem Tagessatz von Fr. 117.50 für sexuelle Dienstleistungen aus. Damit hatte der Steuerprüfer offenbar vollständig auf die nunmehr von der Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache als korrekt erachteten Angaben abgestellt. Nur der Vollständigkeit halber

ist anzumerken, dass bei dieser Ausgangslage die im Beschwerdeverfahren aufrecht erhaltenen Vorwürfe der Beschwerdeführerin, wonach sich der Steuerprüfer treuwidrig (etwa im Zusammenhang mit dem gewünschten Gesprächsprotokoll) verhalten habe, nicht nachvollziehbar sind.

Eine Umsatzschätzung wird erst dann rechtsverbindlich, wenn der Entscheid über die Steuernachforderung rechtskräftig geworden ist, was vorliegend infolge Bestreitung der EM (vgl. Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG) bzw. Anfechtung der vorinstanzlichen Verfügung nicht der Fall ist. Im Rahmen des Verfügungsverfahrens war die ESTV verpflichtet, Bestand und Höhe der Steuerforderung festzusetzen und mithin die der EM zugrundeliegende Umsatzschätzung auf ihre Gesetzeskonformität zu prüfen. Dabei war sie nicht an die in der EM getroffenen Sachverhaltsannahmen gebunden und zwar unabhängig davon, ob sich der Steuerprüfer und die Beschwerdeführerin in gewissen Punkten anlässlich des Kontrolltermins oder späterer Kontakte «einig» geworden waren. Vielmehr war es ihre Pflicht, die Umsatzschätzung – gegebenenfalls auch zu Ungunsten der Beschwerdeführerin – anzupassen, soweit sich die ursprünglichen Sachverhaltsannahmen im Zuge weiterer Abklärungen als falsch herausstellten, was hier offenbar zutraf. Im mehrwertsteuerlichen Verfügungsverfahren (Art. 82 MWSTG) kommt der Grundsatz des Verbots der «reformatio in peius» (sog. Verschlechterungsverbot) nicht zum Tragen. Aus diesem Grund vermag die Beschwerdeführerin aus einer allfälligen vorgängigen, für sie besseren «Einigung» mit dem Steuerprüfer nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

3.5.2 Die Beschwerdeführerin bemängelt sodann, die Schätzung der ESTV sei realitätsfremd. Aus einer blossen Meldung beim Migrationsamt könne nicht auf Tage, an denen Geld vereinnahmt worden sei, geschlossen werden. Wenn ein weiblicher Gast 30 Tage gemeldet sei, dann seien acht bis 10 Tage für die Wochenenden und im Durchschnitt sieben Tage für die «Unpässlichkeiten» der Frau abzuziehen. Dann würden bloss 13 bis maximal 15 mögliche Präsenztage im Club übrigbleiben. Wenn dann weiter nur jeden zweiten Tag ein männlicher Gast bereit sei, für Liebesdienste zu bezahlen, dann resultiere eine Berechnungsgrundlage von 25% der gemeldeten Damen. Weiter würden Frauen, welche unter fünf Tage gemeldet seien, den Club zu 99% nicht besuchen (Einsprache, S. 14). Zum Beweis, dass die geschätzten Umsätze viel zu hoch seien, verweist die Beschwerdeführerin auf den Lohnrechner des Bundesamtes für Statistik (BFS) für E-Masseusen (Jahr 2014; Einsprache, S. 16).

Die Beschwerdeführerin verkennt mit ihrer Argumentation, dass die von der Vorinstanz beigezogenen Quellensteuerabrechnungen auf «Arbeitstagen» (gemäss Meldung des «Arbeitgebers») und nicht auf «Aufenthaltstagen» basieren (Vorakten, act. 21), weshalb ihre Kritik unbegründet ist. Weiter ist weder aktenkundig noch geltend gemacht, dass die Beschwerdeführerin die von der kantonalen Steuerverwaltung abgerechneten Quellensteuern, deren Berechnungsgrundlage hier kritisiert wird, je beanstandet hat. Schon aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen ist nicht glaubhaft, dass die Beschwerdeführerin gegenüber der kantonalen Steuerverwaltung auf der Basis von «nicht realisierten» Einkommen abgerechnet und insofern freiwillig zu hohe Abgaben bezahlt hat.

Was den Verweis auf den Lohnrechner des BFS betrifft, der von einem Median von Fr. 2'429.-- Einkommen für Kurzaufenthalterinnen ausgeht, ist vorab darauf hinzuweisen, dass der Lohnrechner – anders als die Beschwerdeführerin darlegt – nicht explizit das Einkommen von E-Masseusen berechnet, sondern ganz allgemein das Einkommen aus «personenbezogenen Dienstleistungen», welche von Personen ohne Berufsausbildung erbracht werden. Es ist überhaupt fraglich, ob Sexdienstleisterinnen von diesem Lohnrechner erfasst sind, zumal entsprechende Löhne vorab offiziell dem Staat gemeldet werden müssten. Schliesslich ist in diesem Zusammenhang erneut daran zu erinnern, dass der Club der Beschwerdeführerin im gehobenen Segment positioniert ist, so dass sich auch unter diesem Gesichtspunkt die Annahme eines Einkommens im Bereich eines statistischen Durchschnittswerts nicht rechtfertigt. Damit erweist sich der von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegte Lohnrechner als nicht einschlägig.

3.5.3 Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, die Annahme der ESTV, dass eine Sexdienstleisterin drei Einsätze pro Tag gehabt habe, sei viel zu hoch (Einsprache, S. 22). Einen Beweis dafür, dass nicht nur weniger Einsätze stattgefunden haben, sondern dass dadurch auch tiefere Tagesumsätze erzielt worden sind, welche das Ergebnis der Umsatzschätzung als offensichtlich falsch erscheinen lassen, bringt sie jedoch nicht bei. Mit Recht hat die Vorinstanz darauf verwiesen (E. 2.2 der angefochtenen Verfügung), dass bei dem von der Beschwerdeführerin behaupteten Tagesumsatz von Fr. 117.50, die Fixkosten der Sexdienstleisterinnen (von minimal Fr. 75.-- [Eintrittsgebühr] bis gar Fr. 150.-- [Annahme der Vorinstanz aufgrund eines aktenkundigen Musterarbeitsvertrags; act. 23 der Vorakten]) nicht oder zumindest nur knapp bezahlt werden könnten, so dass der

von der Beschwerdeführerin behauptete Tagesumsatz ohnehin nicht plausibel sei.

3.5.4 Im Ergebnis misslingt es der Beschwerdeführerin, die offensichtliche Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung der Umsätze aus sexuellen Dienstleistungen nachzuweisen.

3.5.5 Weil nach dem Gesagten die Vorinstanz die Umsätze aus sexuellen Dienstleistungen zu Recht der Beschwerdeführerin zugeordnet hat (E. 3.2.4), hat sie folgerichtig die Club-Eintritte der Sexdienstleisterinnen als Innenumsätze betrachtet und diese vom jährlichen Gesamtumsatz aus Eintritten, der in den Jahresrechnungen ausgewiesen ist, abgezogen (E. 2.3 der angefochtenen Verfügung). Für die Bemessung der Eintritte der Sexdienstleisterinnen, die in der Buchhaltung nicht separat ausgewiesen waren, hat sie konsequenterweise wiederum auf die Anzahl Sexdienstleisterinnen gemäss Quellensteuerabrechnungen abgestellt, d.h. sie hat dieselben Zahlen verwendet, die auch in die Schätzung der Umsätze aus sexuellen Dienstleistungen eingeflossen sind. Die Annahme einer Eintrittsgebühr von Fr. 75.-- pro Sexdienstleisterin basiert auf Angaben, welche die Beschwerdeführerin gegenüber dem kantonalen Steueramt gemacht hatte (vgl. Aktennotiz des kantonalen Steueramts (...) vom 31. Mai 2016 [Vorakten, act. 22]). Insgesamt erweist sich das Vorgehen der Vorinstanz zur Korrektur der Umsätze aus Clubeintritten als rechtskonform. Diese Korrektur wirkt sich zu Gunsten der Beschwerdeführerin aus.

3.6 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, 65% ihrer Umsätze aus den Eintritten seien für Shows und Tanzvorstellungen, die als steuerausgenommene künstlerische Darbietungen gälten, erhoben worden. Der Rest des Umsatzes aus Eintritten entfalle auf Getränke und Verzehr (Einsprache, S. 17 und 25 ff.)

Die Beschwerdeführerin hat im hier relevanten Zeitraum von ihren Gästen eine pauschale Eintrittsgebühr verlangt. Neben dem Zugang zu den erotischen Tanzvorführungen beinhaltete die Eintrittsgebühr insbesondere die Benutzung der gesamten Clubanlage (inkl. Wellness) sowie Getränke und Verpflegung. Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung richtigerweise ausführt (Vernehmlassung, S. 5), scheitert vorliegend die Anwendung der Steuerausnahme für künstlerische Darbietungen bereits daran, dass für die erotischen Tanzvorführungen kein separates Entgelt fakturiert wurde, obwohl dies im hier relevanten Zeitraum vom MWSTG als Voraussetzung

für die Steuerausnahme verlangt war (E. 2.6). Sodann ist auch den Ausführungen der Vorinstanz zur sog. Leistungskombination gemäss Art. 19 Abs. 2 MWSTG (Vernehmlassung, S. 5) zuzustimmen. Gemäss dieser Bestimmung kann eine einheitliche Behandlung von mehreren Leistungen nach der überwiegenden Leistung nur dann erfolgen, wenn diese 70% des Gesamtentgelts ausmacht. Dass jedoch die erotischen Tanzvorführungen 70% oder mehr des Gesamtentgelts (hier: der Eintrittsgebühr) ausgemacht hätten, wird von der Beschwerdeführerin weder geltend gemacht (sie beruft sich auf 65%) noch sind geeignete Aufzeichnungen aktenkundig, welche dies belegen würden. Somit kommen die Anwendung der Kombinationsregel und folglich eine Steuerausnahme für künstlerische Darbietungen auch unter diesem Gesichtspunkt von vornherein nicht in Betracht. Es erübrigt sich damit, näher zu prüfen, ob die im Club der Beschwerdeführerin dargebotenen erotischen Tanzvorführungen überhaupt von ihrem Gehalt her als von der Steuer ausgenommene künstlerische Darbietung im Sinne des Gesetzes qualifizieren könnten.

3.7 Was die weiteren in der angefochtenen Verfügung behandelten Punkte, namentlich die Aufrechnung der Barumsätze für den Monat November 2005 (E. 2.5), die Nachbelastungen unter dem Titel Bezugsteuer (die aber gleichzeitig in vollem Umfang beim Vorsteuerabzug berücksichtigt wurden: E. 2.6) und (weitere) Vorsteuerabzugskorrekturen (E. 2.7) betrifft, so hat sich die Beschwerdeführerin in der Einsprache dazu nicht geäussert. Diesbezüglich sind im vorinstanzlichen Vorgehen keine offensichtlichen Mängel erkennbar.

3.8 Infolge Überschreitens der massgebenden Umsatzgrenzen (vorne E. 2.1) ist die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin seit dem 1. Oktober 2013 gegeben. In rechnerischer Hinsicht gibt sodann die vorinstanzliche Festsetzung der Steuerforderung auf Fr. (...) (Jahre 2013 bis 2016; siehe E. 3 der angefochtenen Verfügung) ebenfalls zu keinen Beanstandungen Anlass. Weil vorliegend keine rechtzeitige Zahlung der Steuerforderung erfolgte, hat die Vorinstanz zu Recht einen Verzugszins verlangt (vgl. Art. 87 MWSTG, Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 1 Abs. 2 Bst. a der Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.207.1]).

3.9 Somit erweist sich die angefochtene Verfügung insgesamt als rechtmässig und die dagegen erhobene Einsprache (Sprungbeschwerde) ist als unbegründet abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 8'500.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements von 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 8'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart Meier

Kathrin Abegglen Zogg

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: