

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 927/2019

Urteil vom 10. Februar 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ AG,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand  
Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2013-2016,

Beschwerde gegen das Urteil des  
Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,  
vom 3. Oktober 2019 (A-5345/2018).

Sachverhalt:

A.  
Die A. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in U. \_\_\_\_\_/ZH (nachfolgend: die Clubbetreiberin) unterhielt im hier interessierenden Zeitraum vom 1. Oktober 2013 bis zum 31. Dezember 2016 den Erotikclub "B. \_\_\_\_\_" in V. \_\_\_\_\_/SG. Am 29. August und 4. September 2017 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Clubbetreiberin eine Mehrwertsteuerkontrolle zu den Steuerperioden 2013 bis 2016 durch. Dabei stellte die ESTV u.a. fest, dass die Clubbetreiberin von den Gästen eine Eintrittsgebühr erhebe, welche die Nutzung des Wellnessbereichs, den Zugang zu Shows und erotischen Tanzdarbietungen sowie den Konsum von Getränken und Snacks ermögliche. Im Club hielten sich jeweils mehrere Frauen auf, die gegen zusätzliche Bezahlung erotische Dienstleistungen erbringen würden. Die ESTV erkannte, die Frauen gingen dabei einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nach, weshalb ihre Leistungen der Clubbetreiberin zuzurechnen seien. Diese habe die Umsätze nicht verbucht. Aus diesem Grund sei zur Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen zu schreiten und die Clubbetreiberin rückwirkend auf den 1. Oktober 2013 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen.

B.  
Mit Einschätzungsmittelung vom 24. November 2017 forderte die ESTV, Abteilung Externe Prüfung, von der Clubbetreiberin für die Kontrollperiode Mehrwertsteuern von Fr. 192'270.-- nach. In Absprache mit dem seinerzeitigen Mitglied des Verwaltungsrates der Clubbetreiberin ging die ESTV, soweit hier interessierend, von durchschnittlich dreieinhalb anwesenden Frauen pro Arbeitstag aus und nahm sie einen durchschnittlichen Tagesumsatz von Fr. 117.50 (inkl. 8,0 Prozent Mehrwertsteuer) pro Frau an. Daraus ergab sich für die Kontrollperiode ein nicht verbuchter Umsatz aus erotischen Dienstleistungen von Fr. 477'050.-- (inkl. Mehrwertsteuer) bzw. eine Umsatzsteuer von Fr. 35'337.--.

C.

Die Clubbetreiberin bestritt die Nachbelastung u.a. mit Schreiben vom 12. Dezember 2017 ("Einspruch / Widerspruch / Bestreitung Mehrwertsteuer") und 15. Dezember 2017 ("Einspruch zu Ihrer Einschätzungsmittelung"). Ferner reichte sie weitere Beweismittel zu den Akten. Mit Verfügung vom 23. Juli 2018 setzte die ESTV, nunmehr Abteilung Recht, die Steuernachforderung für die Kontrollperiode neu auf Fr. 333'556.-- fest. Im Bereich der erotischen Dienstleistungen beruhten die Überlegungen auf einem Durchschnittspreis pro Dienstleistung von Fr. 98.--, wobei die ESTV davon ausging, dass 80 Prozent der Kunden eine Dienstleistung im Preis von Fr. 70.-- (15 Minuten) und 20 Prozent eine solche für Fr. 210.-- (45 Minuten) beanspruchten. Weiter ging die Annahme dahin, dass eine Frau durchschnittlich drei Kunden pro Tag empfangt. Zur Anzahl der tätig gewordenen Frauen stellte die ESTV neu auf die Angaben des Steueramtes des Kantons St. Gallen (KStA/SG) ab. Ausgangspunkt bildete ein pauschales Bruttoeinkommen der Frauen von Fr. 250.-- pro Tag. Das Steueramt hatte die Quellensteuer der ausländischen Frauen abgerechnet und sich dabei auf die von der Clubbetreiberin an das Migrationsamt gemeldeten Arbeitstage gestützt. Insgesamt liess dies auf eine

Anwesenheit von acht (2013 und 2016), neun (2014) bzw. elf Frauen (2015), im Durchschnitt rund 9,45 Frauen pro Tag schliessen. Im Ergebnis führte dies für die Kontrollperiode zu einem nicht verbuchten Umsatz aus erotischen Dienstleistungen von Fr. 3'219'888.-- (inkl. Mehrwertsteuer) bzw. einer Umsatzsteuer von Fr. 238'510.--.

D.

Die Clubbetreiberin erhob dagegen Einsprache. Sie beantragte sinngemäss, bei der Schätzung der Umsätze aus erotischen Dienstleistungen sei weiterhin von einem Tagessatz von Fr. 117.50 und dreieinhalb Frauen pro Tag auszugehen und dieser auf 360 Tage umzulegen. Ohnehin sei die Mehrwertsteuer lediglich auf 35 Prozent des Gesamtumsatzes abzurechnen (Eintritte der "Swinger" und Konsumationen). Auf den restlichen 65 Prozent des Gesamtumsatzes (Shows und künstlerische Tanzdarbietungen) sei keine Mehrwertsteuer geschuldet. Die im Club tätigen Frauen seien selbständig erwerbstätig geworden.

E.

Die ESTV leitete die Einsprache als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiter, das die Sprungbeschwerde mit Entscheid A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 abwies. Das Bundesverwaltungsgericht erwog, die Erwerbstätigkeit der Frauen habe nicht nur direktsteuerlich, auch mehrwertsteuerlich als unselbständig zu gelten. Folglich seien die streitbetroffenen Umsätze der Clubbetreiberin zuzuordnen, dort aber nicht verbucht worden. Die ESTV sei daher gehalten gewesen, die Umsätze zu schätzen. Die annäherungsweise Ermittlung beruhe einerseits auf den publizierten Preisen sowie den Angaben von Veranlagungsbehörde und Migrationsamt, andererseits (hinsichtlich Anzahl der Dienstleistungen pro Tag und Frau) auf Annahmen der ESTV. Das verwendete Zahlenmaterial sei auf dem neuesten Stand und aussagekräftig, weshalb die ESTV rechtsfehlerfrei von durchschnittlich 9,45 (anstatt von dreieinhalb) anwesenden Frauen und von einem durchschnittlichen Tagesumsatz aus erotischen Dienstleistungen von Fr. 294.-- (3x Fr. 98.--) habe ausgehen können. Zutreffend habe die ESTV die Eintrittsgebühr von Fr. 75.--, welche die Frauen zu entrichten hätten, als Innenumsätze betrachtet. Der Umsatzanteil von 65 Prozent für die angeblich künstlerischen Leistungen

(Shows und Tanzdarbietungen) unterliege schon deshalb keiner Steuerausnahme, weil kein separates Entgelt erhoben worden sei. Auch von einer Leistungskombination könne nicht gesprochen werden, da der Anteil von mindestens 70 Prozent verfehlt werde.

F.

Mit Eingabe vom 5. November 2019 (Poststempel) erhebt die Clubbetreiberin beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Die Begründung geht im wesentlichen dahin, dass in dem seit 2013 geübten, in der Schweiz bis damals angeblich einzigartigen Geschäftsmodell ("Show-Erotic-World") neben den männlichen Besuchern auch die "weiblichen Gäste" als Besucher zu betrachten seien. Daher würden die Frauen im Club keineswegs unselbständig erwerbstätig. Die auf die Shows und künstlerischen Tanzdarbietungen entfallenden Umsatzanteile seien "steuerfrei" und bildeten einen festen Bestandteil der "Show-Erotic-World". Die Einschätzungsmittelung vom 24. November 2017 sei verbindlich, zumal (in der Einsprache) nur die steuerausgenommenen 65 Prozent des Umsatzanteils gerügt worden seien. In Bezug auf die Quellensteuer habe sie, die Clubbetreiberin, am 4. Juni 2019 bei der Veranlagungsbehörde ein Revisionsgesuch eingereicht. Das Verfahren sei noch hängig.

G.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter hat von Instruktionsmassnahmen (Art. 32 Abs. 1 BGG

[SR 173.110]) abgesehen.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG).

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 145 V 326 E. 1 S. 328) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241).

1.3. Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) und des rein kantonalen und kommunalen Rechts nur nach, soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 bzw. Art. 116 und 117 BGG). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 145 V 304 E. 1.1 S. 305 f.). Wird eine solche Verfassungsrüge nicht vorgebracht, kann das Bundesgericht eine Beschwerde selbst dann nicht gutheissen, wenn eine Verfassungsverletzung tatsächlich vorliegt (BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (BGE 145 I 121 E. 2.1 S. 133).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: BGE 145 V 326 E. 1 S. 328). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 144 V 111 E. 3 S. 112). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f.; vorne E. 1.3). Wird die Beschwerde diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18).

2.

2.1. Die Beschwerdeführerin kritisiert den angefochtenen Entscheid in allen entscheidungswesentlichen Punkten. Sie bestreitet das Vorliegen einer unselbständigen Erwerbstätigkeit (hinten E. 2.2) und damit auch die Voraussetzungen der annäherungsweise Ermittlungen des Umsatzes (hinten E. 2.3). Weiter macht sie in betragslicher Höhe sinngemäss geltend, wenn es schon zur Nachbelastung zu kommen habe, sei das Zahlenmaterial massgebend, wie es der Einschätzungsmittteilung vom 24. November 2017 zugrunde gelegt worden sei (hinten E. 2.4). Schliesslich bringt sie vor, Show und künstlerische Darbietungen unterlägen einer Steuerausnahme (hinten E. 2.5)

2.2.

2.2.1. Nach Art. 10 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) wird für die Zwecke der Inlandsteuer (Art. 10 ff. MWSTG) subjektiv mehrwertsteuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt oder Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat. Ein Unternehmen betreibt gemäss Art. 10 Abs. 1bis lit. a und b MWSTG, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Mitteln, die nach Art. 18 Abs. 2 nicht als Entgelt gelten, und zudem unter eigenem Namen nach aussen auftritt (BGE 142 II 488 E. 2.3.1 S. 492 f.).

2.2.2. Bei Prüfung der selbständigen Erwerbstätigkeit darf grundsätzlich auch für mehrwertsteuerliche Zwecke die direktsteuerliche Praxis herangezogen werden. Demzufolge besteht die selbständige Erwerbstätigkeit in einem Vorgehen, bei welchem die natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei

gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b S. 120 [DBG]; 138 II 251 E. 2.4.2 S. 256 f. [MWSTG]; 143 V 177 E. 3.3 S. 183 f. [AHVG]). Als unselbständig erwerbstätig ist dagegen im Allgemeinen zu betrachten, wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist, einen Lohn bezieht und kein eigentliches Unternehmerrisiko trägt. Die Abgrenzung hat im Einzelfall anhand aller betriebswirtschaftlichen Gegebenheiten zu erfolgen. Die zivilrechtlichen Verhältnisse sind nicht ausschlaggebend, bilden aber ein Indiz (BGE 144 V 111 E. 4.2 S. 112 f.). Entschädigungen für unselbständig ausgeübte Tätigkeiten gelten nicht als Entgelt und führen daher zu keiner subjektiven Steuerpflicht (Art. 18 Abs. 2 lit. j MWSTG).

2.2.3. Die selbständige Erwerbstätigkeit erfordert mehrwertsteuerlich den Aussenauftritt unter eigenem Namen (Art. 10 Abs. 1bis lit. b MWSTG). Im Mehrparteienverhältnis gilt eine Leistung von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt (Art. 20 Abs. 1 MWSTG; Urteile 2C 767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.1; 2C 1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 3.2; zum Ganzen: CLAUDIO FISCHER, in: Basler Kommentar, MWSTG, 2015, N. 7 und 48 ff. zu Art. 10 MWSTG; PIERRE MARIE GLAUSER, ebenda, N. 1 und 18 zu Art. 20 MWSTG; RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche "Aussenauftritt", in: ASA 82, S. 451 ff., insb. 462 f.). Die Vorinstanz stellt insbesondere im Zusammenhang mit erotischen Dienstleistungen darauf ab, wie das Angebot für die Allgemeinheit, gewissermassen für einen "neutralen Dritten", objektiv erkennbar in Erscheinung trete. Ausgangspunkt für die Prüfung des objektiven Erscheinungsbildes bildet dabei regelmässig der Internetauftritt (angefochtener Entscheid E. 2.2.4).

2.2.4. Die Vorinstanz unterzieht die Frage der selbständigen Erwerbstätigkeit der Frauen einer eingehenden Prüfung (angefochtener Entscheid E. 3.2). In zusammenfassender Darstellung erwägt sie, die Beschwerdeführerin präsentiere die Damen auf der Website und spreche dabei von "unsere[n] Girls". Die Frauen hätten sich einem eigentlichen Bewerbungsverfahren zu unterziehen. Zumindest die erste Kontaktnahme mit den Männern erfolge ausnahmslos im Club (und nicht über einen anderen, von der Frau kontrollierten Kanal). Die festen Öffnungszeiten des Clubs, die vorgegebene, auf der Website veröffentlichte Preisstruktur für den Zimmerservice, die verbindlichen Mottos (z.B. Jeans) deuteten auf eine betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Eingliederung der Frauen in den Clubbetrieb hin. Nichts daran ändere, dass auf der Website darauf aufmerksam gemacht werde, die Frauen seien selbständig und arbeiteten auf eigene Rechnung. Dies vermöge den Gesamteindruck, wonach der Clubbetreiber als Anbieter auftrete, nicht massgebend zu beeinflussen. Leistungsumfang und persönliche Anwesenheiten könnten die Frauen nur bedingt frei wählen. Direktsteuerlich würden die Frauen an der Quelle - und damit als unselbständig erwerbend - besteuert.

2.2.5. Die Beschwerdeführerin hält der vorinstanzlichen Einordnung im wesentlichen vor, dass in dem seit 2013 geübten, in der Schweiz bis damals scheinbar einzigartigen Geschäftsmodell ("Show-Erotic-World") neben den männlichen Besuchern auch die "weiblichen Gäste" als Besucher zu betrachten seien (Sachverhalt, lit. F). Auch diese hätten einen Eintritt zu entrichten. Ganz allgemein sei zweifelhaft, ob der "Sexarbeitsvertrag" des Kantons St. Gallen überhaupt Anwendung finden könne, zumal der Musterarbeitsvertrag tragende Rechtsgrundsätze wie das Arbeitsrecht, die Menschenrechte, das Völkerrecht und das Strafrecht verletze. Wo es mithin "keinen Arbeitsvertrag gibt, sind die Personen selbständig erwerbend!". Zwischen der Beschwerdeführerin und den Frauen bestehe keinesfalls ein Abhängigkeitsverhältnis: Die Frauen würden "zum Teil Werbefachleute, Sekretärinnen, Fahrer, Visagistinnen und Sicherheitsleute" beschäftigen. Sie hätten mitunter erhebliche Investitionen zu tätigen (bis zu Fr. 200'000.-- "für Körper- und Gesichtoperationen, Büros, Appartements, Fahrzeuge, Arbeitswerkzeug und Kleider, Kosmetik, Werbung, Reisekosten usw.") und trügen das vollständige unternehmerische Risiko (u.a. "Ausbildung/mehrere Sprachen, Marktstudie, Akquisition des Clubs, Fotoaufnahmen und Werbung mit Kosten bis zu Fr. 10'000.--, tödliches Risiko für Gesundheit und Leben").

2.2.6. Die Vorinstanz erwägt, das Argument der Beschwerdeführerin, wonach auch die Frauen weibliche Gäste gewesen seien und Eintritt bezahlt hätten, verfange nicht; die Frauen hätten Dienstleistungen erbracht und seien keine Gäste im herkömmlichen Sinn. Dies ist nicht zu beanstanden. Die Frage, ob unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit bestehe, ruft einer umfassenden Würdigung konkreten Einzelfall, wobei die gesamten betriebswirtschaftlichen Gegebenheiten zu berücksichtigen sind (vorne E. 2.2.2). Das angeblich bis dahin einzigartige Geschäftsmodell ("Show-Erotic-World") mit "völlig neuen Angeboten und Betriebsabläufen" bleibt zum einen unklar, zumal sich die Ausführungen der

Beschwerdeführerin im wesentlichen in der Behauptung erschöpfen, beim Club handle es sich um kein Bordell und man könne sich arbeitsvertraglich gar nicht verpflichten, sexuelle Dienstleistungen zu erbringen. Zum andern erscheinen die vorgebrachten Argumente als weit hergeholt und den individuellen Sachumständen wenig angepasst. Bei einem pauschalen Bruttoeinkommen von Fr. 250.- pro Tag und Frau (Sachverhalt, lit. C), das die Beschwerdeführerin jedenfalls nicht rechtsgenügend bestreitet, dürfte von vornherein auf der Hand liegen, dass die geschilderten Investitionen und Betriebskosten von mehreren zehntausend bis hunderttausend Franken für die Frauen unerschwinglich sind. Die Frauen gehen - auch in der Wahrnehmung eines "neutralen Dritten" - ihrer Tätigkeit im geschützten Rahmen des Clubs nach und erbringen die vom Club angepriesenen Leistungen.

2.2.7. Es ist nicht zu übersehen, dass die klassischen Abgrenzungsmerkmale zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit in einem Betätigungsfeld wie diesem nur teilweise fassen. Mit Blick auf die aussergewöhnlichen Arbeitsumstände können die Grenzen verschwimmen. So ist nicht geradewegs auszuschliessen, dass in einem Geschäftsmodell, wie es die Beschwerdeführerin unterhält, unter Umständen auch selbständige Erwerbstätigkeit der Frauen vorliegen könnte. Bezogen auf den vorliegenden Fall kam die Vorinstanz indes in sorgfältiger Würdigung zum Schluss, dass die Frauen sich betriebswirtschaftlich und arbeitsorganisatorisch in einem Abhängigkeitsverhältnis befänden, also über keine hinreichende Unabhängigkeit (hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitseinsatz, Arbeitsphilosophie usw.) verfügten. Dies ist vorliegend bundesrechtlich einwandfrei, zumal die Beschwerdeführerin es unterlassen hat, die vorinstanzliche Beweiswürdigung unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten zu kritisieren (vorne E. 1.3 und 1.4).

2.2.8. Damit erübrigt sich an sich die Frage des Aussenauftretts. Es ist einzig darauf hinzuweisen, dass der von der Vorinstanz angelegte Blickwinkel des "neutralen Dritten" zum Schluss zu führen hätte, dass von einem rechtserheblichen Aussenauftritt der Frauen nicht gesprochen werden kann. Selbst wenn die Beschwerdeführerin täglich auf der Website bekanntgab, welche Frau anwesend sei, bedeutet dies nicht, dass die Zuordnung der Leistung alleine deswegen an die Frauen zu erfolgen hätte. Der Hinweis auf die Anwesenheit stellt sich vielmehr als Werbemassnahme der Beschwerdeführerin dar.

## 2.3.

2.3.1. Nach dem Gesagten sind die von den Frauen erbrachten Leistungen mehrwertsteuerrechtlich der Beschwerdeführerin zuzurechnen (Art. 20 Abs. 1 MWSTG; vorne E. 2.2.3). Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz hat diese die entsprechenden Umsätze freilich nicht verbucht (Sachverhalt, lit. E). Die ESTV war daher gehalten (Art. 79 MWSTG), eine pflichtgemässe Schätzung der massgebenden Umsätze vorzunehmen. Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer Bewertung oder Schätzung nur zurückhaltend, das heisst auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin. Es obliegt der steuerpflichtigen Person, die Unrichtigkeit der Schätzung zu beweisen. Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend zu erbringen. Die steuerpflichtige Person kann sich vor Bundesgericht nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensbetätigung in allgemeiner Weise zu kritisieren. Vielmehr hat sie nachzuweisen, dass die behördliche Schätzung offensichtlich unrichtig ist, was zur Umkehr der Beweislast führt (vgl. zu den insofern gleichartigen direkten Steuern Art. 183 Abs. 1bis DBG; zum Ganzen: Urteil 2C 1069/2017 vom 16. April 2018 E. 2.3, nicht publ. in: BGE 144 II 273).

2.3.2. Die Beschwerdeführerin kritisiert, dass die annäherungsweise Ermittlung durch die Abteilung Recht "vom Büro aus" vorgenommen worden sei, dies in Missachtung der vor Ort gesammelten Ergebnisse der Abteilung Externe Prüfung. Das Ersuchen um eine Besprechung mit dem Chef der Hauptabteilung Mehrwertsteuer habe die ESTV unbeantwortet gelassen. Die Schätzung beruhe auf "reiner Willkür" und sei "nicht rechters". Insbesondere seien falsch deklarierte Positionen aus den Quellensteuerabrechnungen herangezogen worden. Das Revisionsgesuch im Quellensteuerpunkt sei noch hängig. Mit diesen pauschalen, eher knappen Bemerkungen genügt die Eingabe den gesetzlichen Anforderungen in keiner Weise. Selbst unter Berücksichtigung dessen, dass eine Laienbeschwerde vorliegt, weswegen die formellen Anforderungen praxisgemäss niedriger angesetzt werden (Urteil 2C 74/2020 vom 23. Januar 2020 E. 2.3), lässt die Beschwerdeführerin jede Auseinandersetzung mit der für die Beweiswürdigung zentralen Verfassungsfrage vermissen.

## 2.4.

2.4.1. Die Beschwerdeführerin macht sinngemäss geltend, mit der Einschätzungsmitteilung vom 24.

November 2017 (Sachverhalt, lit. B) habe die ESTV über die nicht "beeinspruchten" Punkte rechtskräftig entschieden. Die Einsprache sei ausdrücklich auf die jene 65 Prozent des Umsatzanteils beschränkt gewesen, die bei zutreffender Betrachtung unter die Steuerausnahme zu liegen kämen (Sachverhalt, lit. F). In Bezug auf die erotischen Leistungen der Frau sei die Einschätzungsmittelung in (Teil-) Rechtskraft erwachsen. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden: Kontrollen der ESTV sind innerhalb von 360 Tagen seit Ankündigung mit einer Einschätzungsmittelung abzuschliessen. Diese hält den Umfang der Steuerforderung in der Kontrollperiode fest (Art. 78 Abs. 5 MWSTG). Die Einschätzungsmittelung wird im Gesetz nicht näher umschrieben; es handelt sich um ein Rechtsinstitut sui generis. Praxis und Doktrin qualifizieren die Einschätzungsmittelung als Verfügungssurrogat (*succédane de décision*; BGE 140 II 202 E. 5.5 S. 207; Urteil 2C 326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.3.1 mit zahlreichen Hinweisen).

2.4.2. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin finden insofern im Bundesrecht eine Grundlage, als die Steuerforderung auch durch die schriftliche Anerkennung oder die vorbehaltlose Bezahlung einer Einschätzungsmittelung durch die steuerpflichtige Person rechtskräftig wird (Art. 43 Abs. 1 lit. b MWSTG; Urteile 2C 326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.3.2; 2C 486/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.6). Im bundesgerichtlichen Verfahren bringt die Beschwerdeführerin hierzu vor, sie habe ihre seinerzeitige Einsprache ausdrücklich auf den Umsatzanteil von 65 Prozent beschränkt. Die Vorinstanz hält demgegenüber fest, dass die Clubbetreiberin die Steuerforderung bestritten und deren Aufhebung verlangt habe. Dies ist für das Bundesgericht - mangels rechtsgenügender Bestreitung - verbindlich (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der Blick in die Akten, der insofern zulässig ist (Art. 105 Abs. 2 BGG), verdeutlicht, dass im Schreiben vom 12. Dezember 2017 (Sachverhalt, lit. C) tatsächlich im Wesentlichen von der Behandlung der "kulturellen Veranstaltungen" die Rede ist. Der Brief endet freilich mit der ultimativen Aufforderung: "Wir erwarten die Löschung (...) und die Rückzahlung der bisher bezahlten Mehrwertsteuerbeträge!". In der Eingabe vom 15. Dezember 2017 (auch dazu Sachverhalt, lit. C) weitete die Steuerpflichtige alsdann ihre Kritik auf sämtliche Bereiche der Einschätzungsmittelung aus. Von einer schriftlichen Anerkennung im Sinne von Art. 43 Abs. 1 lit. b MWSTG kann vor diesem Hintergrund von vornherein nicht gesprochen werden, was einer (Teil-) Rechtskraft entgegensteht.

2.5. Schliesslich wiederholt die Beschwerdeführerin ihre Auffassung, wonach die Shows und künstlerischen Darbietungen als dem Publikum unmittelbar erbrachte kulturelle Dienstleistungen zu gelten hätten, sodass sie von der objektiven Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen seien (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 lit. b MWSTG). Ob der Wille des Gesetzgebers darauf gerichtet gewesen sei, auch erotische Vorführungen der streitbetroffenen Art steuerlich zu privilegieren, kann hier offenbleiben. Entscheidend ist vielmehr, dass die Kombinationsregel gemäss Art. 19 Abs. 2 MWSTG keine Anwendung findet. Eine Behandlung des Eintritts als insgesamt ausgenommene Leistung käme nach der sog. 70/30-Regel nur in Frage, wenn die überwiegende (hier: steuerausgenommene) Leistung wertmässig mindestens 70 Prozent des Gesamtentgelts ausmache. Wie die Vorinstanz unbestritten festgestellt hat, erreichte der Anteil der nicht separat fakturierten "Shows und künstlerischen Darbietungen" 65 Prozent. Ungeachtet dessen, ob überhaupt eine Steuerausnahme vorliegt, schliesst dies die Anwendung der Kombinationsregel aus.

2.6. Die Beschwerde erweist sich in allen Teilen als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

3.

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG, hier also der Beschwerdeführerin. Der ESTV, die in ihrem Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 7'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I,

schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 10. Februar 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher