



---

Abteilung I  
A-4011/2010

## Urteil vom 18. Januar 2011

---

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richter Pascal Mollard, Richter Michael Beusch,  
Gerichtsschreiberin Claudia Zulauf.

---

Parteien

**X.** \_\_\_\_\_, ...,  
vertreten durch ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

MWST; Tantra- und sensuelle Massagen;  
Vertrauensschutz.

**Sachverhalt:****A.**

Die X. \_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend auch Steuerpflichtige, Beschwerde­führerin) wurde per 1. Januar 2006 im Register der Mehrwertsteuer­pflichtigen ein­ge­tragen. Der Zweck der Gesellschaft besteht gemäss Handels­register­eintrag im Wesentlichen in der Organisation und Füh­rung von Praxen für ganz­heitliche Körperarbeit, Seminarzentren für Lebens-, Gesund­heits- und Partnerschaftsfragen.

**B.**

Am 29. und 30. Juni 2009 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 1. Quar­tal 2006 bis 1. Quartal 2009 eine Kontrolle durch. Dabei gelangte die ESTV zum Ergebnis, die Steuerpflichtige habe die Umsätze aus den "X. \_\_\_\_\_ Massagen" jeweils nicht deklariert und ver­steuert, obwohl diese zum Normalsteuersatz steuerbar gewesen wären. Mit Schreiben vom 11. Au­gust 2009 verzichtete die ESTV jedoch gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben auf eine Nachbelastung dieser Umsätze, da sie der Steuerpflichtigen diesbe­züglich zuvor falsche Auskünfte erteilt habe. Gleichzeitig wurde die Steuerpflichtige ausdrücklich dazu ermahnt, dass die Um­sätze aus den Massagen ab dem 3. Quartal 2009 aber als mehrwert­steuer­relevante Umsätze zu deklarieren und zu versteuern seien. Die Steuer­pflichtige bestritt diese Steuerpflicht, da die ent­sprechenden Umsätze nicht ihr, sondern den einzelnen Masseurinnen zuzuordnen seien und verlangte mit Schrei­ben vom 14. Dezember 2009 den Erlass eines anfechtbaren Ent­schei­des. Mit Verfügung und Ergänzungs­ab­rech­nung (EA) Nr. 07541416 vom 25. Februar 2010 erhob die ESTV für die Steuerperiode 3. Quartal 2009 eine Steuernach­forderung von Fr. 6'692.--, zuzüglich Verzugszins ab dem 30. November 2009. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Steuer­pflichtige und eben nicht die einzelnen Masseurinnen trete nach aussen objektiv als Leistungserbringerin der X. \_\_\_\_\_ Massagen in Erscheinung. Folglich sei sie betreffend die aus diesen Massagen erzielten Umsätze steuer­pflichtig. Mangels Dekla­rie­rung und aufgrund fehlender Auf­zeich­nungen seien die Umsätze aus den Massagen nach pflichtgemässem Er­mes­sen durch Schätzung festzu­legen.

**C.**

Gegen diese Verfügung vom 25. Februar 2010 erhob die Steuerpflichtige

bei der ESTV mit Eingabe vom 29. März 2010 Einsprache und machte geltend, (1.) die Verfügung vom 25. Februar 2010 sei aufzuheben und (2.) es sei festzustellen, dass die Einsprecherin für die Umsätze ihrer Partnerinnen nicht mehrwertsteuerpflichtig sei. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, nicht sie, sondern die einzelnen Masseurinnen würden die Massagen anbieten und gegen aussen als Leistungserbringerinnen in Erscheinung treten. Sie selber stelle ihren Vertragspartnerinnen – den Masseurinnen – gegen ein Entgelt in Form von Tagespauschalen lediglich gewisse Basisdienstleistungen wie die Räumlichkeiten, das Marketing und die Nutzung der Marke "X.\_\_\_\_\_" etc. zur Verfügung. Demzufolge würden die Masseurinnen als selbständig erwerbend gelten und müssten die Umsätze aus den Massagen auch selbständig versteuern; sie – die X.\_\_\_\_\_ GmbH – treffe diesbezüglich keine Mehrwertsteuerpflicht. Es verstosse überdies gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn die ESTV ab dem 3. Quartal 2009 die Mehrwertsteuer auf den Umsätzen aus den Massagen bei ihr einfordere. Sie könne nicht einfach ihr Geschäftsmodell ändern, wenn sich die ESTV mitten in einem Geschäftsjahr nicht mehr an ihre eigene Rechtsauskunft halten wolle. Zudem lägen auch die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung nicht vor, denn sie sei ihrer Buchführungspflicht stets nachgekommen und habe über die Umsätze der Masseurinnen richtigerweise nicht Buch geführt. Da sie ihre Buchführung ausserdem gemäss den Auskünften der ESTV vorgenommen habe, verstiesse die Ermessenseinschätzung auch gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

**D.**

Mit Schreiben vom 3. Juni 2010 übermittelte die ESTV die Einsprache als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht.

**E.**

In ihrer Vernehmlassung vom 28. Juli 2010 hält die ESTV an ihrer Rechtsauffassung fest und schliesst auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

**F.**

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1.** Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich im Jahr 2009 ver $\square$ wirk $\square$ licht. Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetz $\square$ lichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungs $\square$ dauer eingetretenen Tatsachen und ent $\square$ standenen Rechts $\square$ verhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren untersteht in materieller Hinsicht deshalb dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehr $\square$ wert $\square$ steuer (aMWSTG, AS 2000 1300).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkraft $\square$ tretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchst $\square$ richter $\square$ licher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sach $\square$ verhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungs $\square$ gerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrens $\square$ recht in diesem engen Sinn stellen etwa die nachfolgend abgehandel $\square$ ten Themen wie das Selbst $\square$ veran $\square$ lagungs $\square$ prinzip, die Buchführungs $\square$ pflcht oder die Ermessenseinschätzung dar, so dass vorliegend dies $\square$ bezüglich noch altes Recht anwend $\square$ bar ist.

### **1.2.**

**1.2.1.** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundes $\square$ gesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungs $\square$ gericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dez $\square$ ember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme

nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Entscheide der ESTV können dementersprechend grundsätzlich beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden. Das vorliegende Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach dem VwVG (Art. 37 VGG).

**1.2.2.** Gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG sind Verfügungen der ESTV mit Einsprache anzufechten. 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 (sofort anwendbarer Art. 83 Abs. 4 MWSTG; E. 1.1 hievor). Mit Schreiben vom 14. Mai 2010 erklärte sich die Beschwerdeführerin mit der Überweisung der Einsprache an das Bundesverwaltungsgericht einverstanden; das Bundesverwaltungsgericht ist daher zur Beurteilung des gegen die einlässlich begründete Verfügung vom 25. Februar 2010 gerichteten Rechtsmittels zuständig.

**1.2.3.** Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 ff. VwVG) ist deshalb grundsätzlich einzutreten (vgl. aber E. 1.4).

**1.3.** Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Entscheide grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangenemlichkeit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1758 ff.).

**1.4.** Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a; Urteile des

Bundesgerichts 2C\_348/2009 vom 3. Februar 2010 E. 3, 1C\_6/2007 vom 22. August 2007 E. 3.3). Soweit die Beschwerdeführerin ihre Anträge formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachbelastung (durch Aufhebung der angefochtenen Verfügung), gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die fragliche Steuerbelastung zu Recht besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (BGE 126 II 300 E. 2c; Urteil des Bundesgerichts 2C\_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BVGE 2007/24 E. 1.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 1.4).

Auf den formellen Antrag der Beschwerdeführerin (Ziffer 2 ihrer Rechtsbegehren) ist somit nicht einzutreten, soweit er als Feststellungsbegehren formuliert ist.

**1.5.** Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-855/2008 vom 20. April 2010 E. 2.6, A-1604/2006 vom 4. März 2010 E. 3.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.141). Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 501 E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 1.3, A-855/2008 vom 20. April 2010 E. 2.6, A-1960/2007 vom 1. Februar 2010 E. 1.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.149 ff.).

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisansätze eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (BGE 131 I 153 E. 3 mit Hinweisen; etwa auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7703/2007 vom 15. Februar 2010 E. 4.2, A-7366/2006 vom 11. Mai 2009 E. 2.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.144 mit Hinweisen).

Das Bundesverwaltungsgericht erachtet aufgrund der ihm vorliegenden Akten den Sachverhalt für genügend geklärt. Auf die Erhebung weiterer Beweise, insbesondere auf die Befragung der von der Beschwerdeführerin angebotenen Zeugen, wird im Übrigen auch deshalb verzichtet, weil sie mit dem Zeugenbeweis (bzw. mit der Parteibefragung) sachverhaltsmässig belegen will, dass nicht sie selbst gegen aussen als Leistungserbringerin der fraglichen Massagen auftritt (Ziff. 2.10 der Beschwerde). Beim vorliegend erstellten Sachverhalt ist der mehrwertsteuerliche Leistungsauftritt aber nurmehr Rechtsfrage.

## 2.

**2.1.** Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

**2.2.** Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Leistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Mehrwertsteuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG).

**2.2.1.** Beim Begriff der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Wichtige Indizien für die selbständige Ausübung der 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 diese selbständig organisieren zu können. Daneben können die Beschäftigung von Personal, die Vornahme erheblicher Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten, verschiedene und wechselnde Auftraggeber sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit eine Rolle spielen. Ob eine Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinn als selbständig oder unselbständig anzusehen ist, bestimmt sich stets aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (Urteile des Bundesgerichts 2C\_426/2008 und 2C\_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 2.2, 2C\_430/2008 vom 18. Februar 2009 E. 2.2, 2C\_518/2007 und 2C\_519/2007 vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 569 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.2, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.1, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2).

**2.2.2.** Weitere – aber nicht allein ausschlaggebende – Indizien für die mehrwertsteuerliche Behandlung bilden ferner die Art der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge sowie die Qualifikation einer Person als selbständig oder unselbständig im Zusammenhang mit den direkten Steuern (Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2, 2A.304/2003 vom 14. November 2003, veröffentlicht in ASA 76 S. 627 E. 3.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.2, A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.4). Aufgrund der verschiedenen Zielsetzungen der einzelnen Rechtsgebiete können sich jedoch zwischen der Beurteilung nach mehrwertsteuerlichen Überlegungen und jener betreffend direkte Steuern bzw. Sozialversicherungsrecht Abweichungen ergeben. Es ist somit durchaus möglich, dass ein und dieselbe Person in den verschiedenen Bereichen unterschiedlich eingestuft wird (zum Ganzen und mit weiteren Hinweisen vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.2, A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.4).

**2.2.3.** Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Begriff der Selbständigkeit eher weit auszulegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.2, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.4, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2; vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den

entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 115, 174 f.).

**2.2.4.** Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich, sondern nach konstanter Rechtsprechung auch dafür, ob er überhaupt als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat. Denn das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.2, A-5876/2008 vom 24. März 2010 E. 2.2, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2, A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2, bestätigt mit Urteilen des Bundesgerichts 2C\_518/2007 und 2C\_519/2007 vom 11. März 2008; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 4. Dezember 2003, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.71 E. 2b, vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 2b und E. 4d).

**2.3.** Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG).

**2.4.** Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; BVGE 2007/23 E. 2.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.4, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.3, A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.8, bestätigt mit Urteilen des Bundesgerichts 2C\_309/2009 und 2C\_310/2009 vom 1. Februar 2010; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer nicht nur bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten, sondern auch bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 565 ff. E. 3.2; BVGE 2007/23 E. 2.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.4, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.3). Nicht entscheidend ist deshalb

grundsätzlich, wie die Parteien ihr Vertragsverhältnis ausgestalten (Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.4, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.3).

## 2.5.

**2.5.1.** Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5312/2008 vom 19. Mai 2010 E. 2; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Der Steuerpflichtige hat selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern. Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet auch, dass der Leistungserbringer für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung selbst verantwortlich ist (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.1, A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.4).

**2.5.2.** Zu den Obliegenheiten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die Buchführungspflicht. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (Art. 58 Abs. 1 aMWSTG). Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer (Wegleitung 2001) Gebrauch gemacht (vgl. auch Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2008]). Darin sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist. Insbesondere müssen alle Geschäftsfälle fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 878 ff. der Wegleitungen 2001 und 2008; vgl. zu den Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht ferner: Urteil des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1; Urteile des

Bundesverwaltungsgerichts A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 2.2, A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.5, je mit weiteren Hinweisen).

**2.5.3.** Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 60 aMWSTG). Die Ermessensveranlagung wird unabhängig von den Ursachen vorgenommen und hat keinen Strafcharakter, sondern ist lediglich ein Mittel zur Erreichung einer vollständigen und richtigen Veranlagung (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3, A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 2.5.3; UELI MAUSER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 3 zu Art. 60). Eine Ermessensstaxation ist somit immer dann nötig, wenn eine steuerpflichtige Person ihrer Aufzeichnungs- und Abrechnungsspflicht nicht nachgekommen ist bzw. sie nicht einmal rudimentäre geschäftliche Aufzeichnungen vorweisen kann oder ihre Abrechnung nicht eingereicht hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3, A-4417/2007 vom 10. März 2010 E. 3.1.3). Gegebenenfalls hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C\_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3, A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 4.1, A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.7.2). Das Ziel der Ermessensveranlagung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr deshalb eine gewisse Unsicherheit an, welche die steuerpflichtige Person aufgrund ihrer Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (Urteile des Bundesgerichts 2C\_309/2009 und 2C\_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2 mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3, A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 4.1).

**2.5.4.** Ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt; es auferlegt sich allerdings bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten

Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2008 vom 4. März 2010 E. 2.6.1, A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 5.1, A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 5). Die Rechtmässigkeit dieser Praxis wurde höchstrichterlich bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C\_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregel (vgl. E. 1.5 hievore) – dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Er darf sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensveranlagung allgemein zu kritisieren; er hat vielmehr darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch ist bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, und er hat auch den Nachweis für seine vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (Urteile des Bundesgerichts 2C\_309/2009 und 2C\_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2, 2C\_430/2008 vom 18. Februar 2009 E. 5.2, 2C\_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.2; BVGE 2009/60 E. 2.9.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.4, A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 5.2).

### **3.**

**3.1.** Vorliegend führt die Beschwerdeführerin einen Massagesalon. Nach ihren eigenen Angaben stellt sie den in ihren Räumen tätigen Masseurinnen gegen Entgelt die Infrastruktur zur Verfügung und übernimmt für sie den Einkauf und das Marketing. Das Entgelt werde in Form von Tagespauschalen erbracht. Die Einnahmen aus den Massagen gingen sodann direkt an die Masseurinnen. Umstritten ist, ob die Masseurinnen aufgrund der vorliegenden Umstände als selbstständig erwerbend gelten oder ob die aus den Massagen erzielten Umsätze mehrwertsteuerrechtlich der Beschwerdeführerin zuzuordnen sind.

### **3.2.**

**3.2.1.** Wie oben dargelegt, sind das Handeln im eigenen Namen und der Auftritt gegen aussen entscheidend für die Beurteilung der Selbstständigkeit und die Bestimmung des mehrwertsteuerrechtlichen Leistungserbringers (vgl. E. 2.2.1 und E. 2.2.4). Massgebend ist dabei die Frage, wie das Massageangebot für die Allgemeinheit, für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 3.5.2,

A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.5.3, A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.4.2, bestätigt mit Urteilen des Bundesgerichts 2C\_518/2007 und 2C\_519/2007 vom 11. März 2008; Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 4d). Dies lässt sich vorliegend in erster Linie anhand der Homepage, auf welcher die Massagen angeboten werden (www.\_\_\_\_\_.ch), beurteilen. In den Akten befinden sich Ausdrucke des Homepageauftritts vom 11. Februar 2009, vom 17. September 2009 und vom 26. Januar 2010. Gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin werde die Homepage zwar gelegentlich überarbeitet, die Grundstruktur habe sich aber bis heute nicht verändert; das heutige Erscheinungsbild entspreche der Realität.

**3.2.2.** Das Wort "X.\_\_\_\_\_" ist auf der Homepage allgegenwärtig. Beispielsweise ist die Rede von "Massagen im X.\_\_\_\_\_", vom "X.\_\_\_\_\_ S.\_\_\_\_\_", vom "X.\_\_\_\_\_-Team", von der "Philosophie X.\_\_\_\_\_" etc.. Insbesondere werden auch die eigentlichen Leistungen unter dem Markenzeichen "X.\_\_\_\_\_" angeboten. So hat der Kunde etwa die Wahl zwischen einer "X.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_massage", einer "X.\_\_\_\_\_ B.\_\_\_\_\_massage", einer "X.\_\_\_\_\_ C.\_\_\_\_\_massage" etc.. Für die Allgemeinheit, das heisst für den neutralen Dritten, tritt damit die Gesellschaft "X.\_\_\_\_\_" als Leistungsanbieterin der Massagen, ja gar als Marke auf. Entsprechend gilt die Beschwerdeführerin als mehrwertsteuerliche Leistungsbringerin und nicht, wie von dieser behauptet, die einzelne Masseurin (vgl. E. 2.2.4).

Augenfällig ist sodann, dass die Kontaktaufnahme und Terminvereinbarung gemäss Homepage lediglich über die Telefonnummer der Beschwerdeführerin (\_\_\_\_\_1) sowie über deren allgemeine E-Mail-Adresse (\_\_\_\_\_X.\_\_\_\_\_massagen.ch) möglich ist. Vor allem bleibt die Direktkontaktnahme mit den Masseurinnen verwehrt, was wesentlich ins Gewicht fällt und gegen die mehrwertsteuerliche Selbstständigkeit der einzelnen Masseurin spricht (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_239/2008 vom 26. August 2008 E. 2.4, 2C\_518/2007 und 2C\_519/2007 vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 570 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 3.2, A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.2).

Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, der Telefonanschluss mit der Nummer \_\_\_\_\_1 sei Teil der Leistung, welche sie gegenüber den Masseurinnen erbringe und welche über die Tagespauschale abgerechnet werde. Wer auf die angegebene Nummer anrufe, werde lediglich mit den Masseurinnen, welche sich gegenseitig aushelfen würden, verbunden, nicht aber mit den Gesellschaftern oder den Angestellten der Beschwerdeführerin; diese seien unter der Telefonnummer \_\_\_\_\_2 zu erreichen. Der Umstand, dass eine Gesellschaft für verschiedene Bereiche verschiedene Telefonnummern führt, ist nichts Aussergewöhnliches und hat keinen Einfluss auf die Beurteilung der Selbständigkeit dieser Bereiche – vorliegend begründet er nicht die Selbständigkeit der Masseurinnen. Gemäss dem sich bei den Akten befindlichen Auszug von [www.local.ch](http://www.local.ch) und dem von der Beschwerdeführerin eingereichten Ausdruck von twixel erscheinen unter dem Eintrag "X. \_\_\_\_\_ GmbH" zudem beide Telefonnummern (sowohl \_\_\_\_\_1 als auch \_\_\_\_\_2). Auch die im Verlaufe des vorinstanzlichen Verfahrens auf der Homepage aufgeschaltete (Stichtag 6. Januar 2010) – und zwischenzeitlich ohnehin wieder gelöscht – "Anmerkung", wonach die Masseurinnen im X. \_\_\_\_\_ auf eigener wirtschaftlicher Basis arbeiten würden, vermag den gewonnenen Gesamteindruck aufgrund der zahlreichen, gegenteilig wirkenden Sachverhaltelemente nicht zu ändern. Aus der Sicht eines neutralen Dritten ist beim Besuch der Homepage nicht zu erkennen, dass es sich bei den Masseurinnen um eigenständige Unternehmerinnen handeln soll.

Aus dem Umstand, dass auf der Homepage immer von "X. \_\_\_\_\_" und nicht von "X. \_\_\_\_\_ GmbH" die Rede ist, kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Der Verzicht auf die explizite Nennung der Gesellschaftsform ändert nichts daran, dass das "X. \_\_\_\_\_" – in welchem juristischen Kleid auch immer – als Anbieterin der Massagen erscheint. Dass die Begriffe "X. \_\_\_\_\_" und "X. \_\_\_\_\_ GmbH" ohnehin durchaus austauschbar sind, belegen auch die folgenden Umstände: Gemäss in den Akten liegendem Auszug von [www.local.ch](http://www.local.ch) und dem von der Beschwerdeführerin eingereichten Ausdruck von twixel ist diese unter der Adresse "X. \_\_\_\_\_ GmbH, T. \_\_\_\_\_ strasse 3, S. \_\_\_\_\_, Tel: \_\_\_\_\_1...", also unter der Adresse, an der sich die Massage-Räumlichkeiten befinden und nicht unter der Adresse ihres Sitzes eingetragen. Aus den vorinstanzlichen Akten ist sodann ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin auch unter folgender Adresse auftritt: "X. \_\_\_\_\_, T. \_\_\_\_\_ strasse 3, S. \_\_\_\_\_,

Tel: \_\_\_\_\_ 1, www.\_\_\_\_\_.ch" (vgl. Nr. 8 der vorinstanzlichen Akten, Absender auf dem Briefumschlag). Daraus erhellt, dass selbst die Beschwerdeführerin keine klare Abgrenzung zwischen den Begriffen "X.\_\_\_\_\_" als Massagesalon und "X.\_\_\_\_\_ GmbH" als Gesellschaft zieht und beide Begriffe sowohl im einen als auch im anderen Zusammenhang verwendet.

**3.2.3.** Bezeichnend für das äussere Erscheinungsbild ist zudem Folgendes: Aus bei den Akten liegenden, aus verschiedenen Zeitschriften stammenden Inseraten ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin in eigenem Namen und mit ihrem Logo für die Massagen wirbt; jedenfalls die einzelnen Masseurinnen auch hier mit keinem Wort erwähnt werden. Gemäss dem diesbezüglich unwidersprochen gebliebenen Kontrollbericht vom 11. August 2009 (Nr. 5 der vorinstanzlichen Akten) befindet sich (oder befand sich im Zeitpunkt der Kontrolle) beim Eingang in die Räumlichkeiten, in denen die Massagen durchgeführt werden, sodann ein Geschäftsschild der Beschwerdeführerin; wiederum ohne jeglichen Hinweis auf die angeblich selbständigen Masseurinnen.

**3.2.4.** Überdies liegen ganz generell keine Hinweise bzw. Belege (namentlich auf die Damen ausgestellte Rechnungen, Geschäftspapiere mit eigenem Briefkopf, eigene Werbemittel wie Prospekte etc.) dafür vor, dass die Damen nach aussen als selbständige Unternehmerinnen, unter eigener Firma in Erscheinung treten. Für die Annahme der behaupteten mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit der Masseurinnen mit Bezug auf die von der Beschwerdeführerin angepriesenen Leistungen fehlt es folglich in erster Linie am rechtsgenügenden Auftritt der einzelnen Damen nach aussen im eigenen Namen (vgl. zum Ganzen Urteile des Bundesgerichts 2C\_239/2008 und 2C\_694/2007 vom 26. August 2008 E. 2.3 und E. 2.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 3.2, A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C\_806/2008 vom 1. Juli 2009, A-1546/2006 vom 30. April 2008 E. 3.2.1, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C\_430/2008 vom 18. Februar 2009, A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.1, bestätigt mit Urteilen des Bundesgerichts 2C\_518/2007 und 2C\_519/2007 vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 570 f.; Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 3).

**3.3.** Ferner kann nicht gesagt werden, die Masseurinnen handelten in völliger betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit. So werden Art, Dauer und Preise der Massagen sowie die Öffnungszeiten der Massage-Räumlichkeiten für alle Masseurinnen einheitlich festgelegt. Eine weitere arbeitsorganisatorische Abhängigkeit der einzelnen Masseurin entsteht sodann aufgrund der begrenzten Verfügbarkeit der einzelnen Räumlichkeiten. Gemäss den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin koordiniere sie die Einsatzpläne. Die zentrale Koordination, wer wann arbeite, sei aufgrund des Umstandes, dass es mehr Masseurinnen als Räume gäbe, zwingend erforderlich; die Erstellung der Pläne richte sich jedoch nach den Wünschen und Bedürfnissen der Masseurinnen. Leistungsumfang und -zeit können demzufolge nur bedingt von den Damen selber bestimmt werden; sie sind in erster Linie von den betrieblichen Möglichkeiten und weitgehend auch vom Willen der Beschwerdeführerin abhängig. Es steht im ureigensten Interesse der Beschwerdeführerin, dass die einzelnen Räume ausgelastet sind und Friktionen weitestgehend vermieden werden, weshalb sich die Damen zwangsläufig einer massgebenden und hier einschneidenden betrieblichen Ordnung unterziehen müssen. Folglich kann nicht mehr von einer arbeitsorganisatorischen Unabhängigkeit der einzelnen Damen die Rede sein (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_239/2008 und 2C\_694/2007 vom 26. August 2008 E. 2.3 und E. 2.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 3.3, A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C\_806/2008 vom 1. Juli 2009, A-1546/2006 vom 30. April 2008 E. 3.2.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C\_430/2008 vom 18. Februar 2009, A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.2, bestätigt mit Urteilen des Bundesgerichts 2C\_518/2007 und 2C\_519/2007 vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 570 f.; Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 3). Auch die Behauptung, die Masseurinnen seien selbständig "für die Akquise verantwortlich", ist aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin – wie sie selbst ausführt – das gesamte Marketing für die Masseurinnen übernimmt, nicht stichhaltig.

**3.4.** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass entgegen der beschwerdeführerischen Behauptung die durch die Masseurinnen erbrachten Dienstleistungen aufgrund des nach aussen sichtbaren Erscheinungsbildes und auch aufgrund der internen Organisation mehrwertsteuerrechtlich nicht als selbständige Tätigkeiten zu

qualifizieren sind. Aufgrund des Auftretts der Beschwerdeführerin im eigenen Namen nach aussen sind die Umsätze aus den Massagen mehrwertsteuerlich ihr zuzurechnen.

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

**3.5.1.** Beschwerdeführerin macht geltend, wer bei einer Masseurin seiner Wahl eine Massage geniessen wolle, wolle diese Leistung genau von dieser Person und nicht von einer GmbH erbracht haben. Sie selber erbringe gegenüber den Kunden keine Dienstleistungen, sondern lediglich gegenüber den Masseurinnen. Mit Letzteren habe sie jeweils einen sogenannten "Miet-, Kooperations- und Franchisevertrag" abgeschlossen. Sie sei somit nicht Anbieterin der Massageleistungen und trete auch nicht als solche in Erscheinung.

Die von den Parteien – bzw. von der Beschwerdeführerin – gewählte Definition ihrer vertraglichen Beziehung zueinander, vermag die tatsächlichen Verhältnisse, das massgebende äussere Erscheinungsbild, nicht auszublenden. Die zivilrechtliche Qualifikation der Umstände stellt ohnehin nur ein Indiz dar, das nicht allein entscheidend sein kann (vgl. E. 2.4). Zudem zeigt der Vertrag erneut, dass die Masseurinnen in arbeitsorganisatorischer Hinsicht in vielen Punkten keineswegs unabhängig bzw. selbstständig sind. So wird etwa die Art und Weise der erlaubten Nutzung der Räumlichkeiten genau umschrieben, und insbesondere auch festgelegt, dass sich die Masseurinnen verpflichten, "keine über X.\_\_\_\_\_ gewonnenen Kunden für andere Institute/Praxen abzuwerben". Damit verdeutlicht die Beschwerdeführerin gerade selbst, dass die Kunden eben doch mehrwertsteuerliche Leistungsbezüger des X.\_\_\_\_\_ und nicht der einzelnen Masseurin sind. Auch das Argument, die Kunden wollten die Dienstleistung von einer bestimmten Masseurin und nicht von einer GmbH erbracht haben, dringt hier nicht durch. Dass die Leistung von einer bestimmten Person erbracht werden soll, führt für sich allein noch nicht automatisch zur Annahme deren Selbstständigkeit; ist dies doch auch bei einem Coiffeursaloon mit mehreren unselbstständig erwerbenden Mitarbeitenden möglich und üblich (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_518/2007 und 2C\_519/2007 vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 572 E. 3.3.2).

**3.5.2.** Ferner bringt die Beschwerdeführerin vor, die Tatsache, dass die Masseurinnen an anderen Orten gleiche oder ähnliche Dienstleistungen anbieten würden, sei entgegen den Ausführungen der ESTV, sehr wohl relevant. Dies zeige, dass die Masseurinnen selbstständig erwerbend seien und auch gegenüber Dritten als Anbieterin der X.\_\_\_\_\_-Massagen wahrgenommen würden.

Dass die Masseurinnen auch ausserhalb des Betriebs der Beschwerdeführerin Massagen anbieten und durchführen, wird von der Beschwerdeführerin weder substantiiert noch auf irgendeine Weise belegt. Überdies ist vorliegend nur die Selbständigkeit in Bezug auf die im X.\_\_\_\_\_\_ erzielten Umsätze zu beurteilen. Es ist ohne weiteres denkbar, dass eine Person gleichzeitig mehreren (selbständigen und unselbständigen) Tätigkeiten nachgeht. Die Qualifikation der einen Tätigkeit – als selbständig oder unselbständig – lässt dabei nicht automatisch auf die mehrwertsteuerliche Qualifikation der anderen Tätigkeit schliessen.

**3.5.3.** Ebenfalls nicht stichhaltig ist das von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Argument, die Selbständigkeit der Masseurinnen sei von den sozialversicherungsrechtlichen Behörden bestätigt worden. Die sozialversicherungsrechtliche Qualifikation stellte bloss ein – für sich alleine nicht ausschlaggebendes – Indiz dar (vgl. E. 2.2.2). Auch hier wurden zudem keine diesen Umstand bestätigende Belege eingereicht. Ebenso unbelegt bleibt die Behauptung der Beschwerdeführerin, die Masseurinnen würden über ihre Umsätze selbst Buch führen, diese deklarieren und versteuern.

#### **4.**

Da feststeht, dass die Beschwerdeführerin für den Umsatz aus den Massagen im X.\_\_\_\_\_\_ mehrwertsteuerpflichtig ist, ist als Nächstes die Rechtmässigkeit der von der ESTV vorgenommenen Ermessenseinschätzung bzw. der Mehrwertsteuernachforderung zu beurteilen.

**4.1.** Die Beschwerdeführerin hat unbestrittenermassen die von den Masseurinnen vereinnahmten Entgelte nirgends in ihrer Buchhaltung bzw. in ihren Geschäftsbüchern erfasst. Sie hat der ESTV auch keine diesbezüglichen Belege vorgelegt. Die Buchhaltungsunterlagen entsprechen den gesetzlichen Anforderungen somit nicht; sie sind unvollständig und die ausgewiesenen Ergebnisse stimmen mit dem

wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein. Die ESTV war daher berechtigt und verpflichtet, den fraglichen Umsatz nach pflichtgemäßem Ermessen durch Schätzung festzusetzen (vgl. E. 2.5.2 und E. 2.5.3).

**4.2.** Die Beschwerdeführerin bestreitet das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen und macht diesbezüglich in erster Linie geltend, es habe sie keine Buchführungspflicht getroffen, da es sich nicht um ihre Umsätze, sondern um solche der selbständig erwerbenden Masseurinnen gehandelt habe. Die Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin in Bezug auf die aus den Massagen erzielten Umsätze wurde ausführlich dargelegt (vgl. E. 3); dementsprechend war die Beschwerdeführerin diesbezüglich auch buchführungspflichtig.

Gegen die zahlen- bzw. betragsmässige Ermittlung der Nachforderung erhebt die Beschwerdeführerin keine Einwände. Die Einschätzung ist denn auch nicht zu beanstanden. Die ESTV stellte dabei auf die von den Masseurinnen in den zwei vorangehenden Jahren verrechneten Anzahl Tagen (Durchschnittswert) ab und traf die Annahme, jede Masseurin führe im Schnitt pro Tag zwei Massagen aus und eine Massage koste Fr. 300.-- (tiefster Wert gemäss Preisliste auf der Homepage; Stand: 17. Juni 2009).

### **4.3.**

**4.3.1.** Die Beschwerdeführerin beruft sich des Weiteren auf den Grundsatz von Treu und Glauben: Die ESTV habe ihr die Auskunft erteilt, sie sei nur betreffend die Tagespauschalen und nicht auch bezüglich der Umsätze aus den Massagen mehrwertsteuer- und damit auch buchführungspflichtig. Ihr Geschäftsmodell, welches sie auch aufgrund der Auskünfte der ESTV gewählt habe, könne nicht beliebig und mitten in einem Geschäftsjahr angepasst werden, wenn sich die ESTV plötzlich nicht mehr an ihre eigene Rechtsauskunft halten wolle. Aus diesem Verhalten der ESTV dürften ihr keine Nachteile erwachsen. Sinngemäss beanstandet die Beschwerdeführerin damit eine Verletzung des Vertrauensschutzprinzips.

### **4.3.2.**

**4.3.2.1** Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 der

Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes haben die Privaten Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 627).

**4.3.2.2** Für die erfolgreiche Geltendmachung des Vertrauensschutzprinzips bedarf es zunächst eines Anknüpfungspunktes; es muss eine Vertrauensgrundlage vorhanden sein. Darunter ist das Verhalten eines staatlichen Organes zu verstehen, das bei den betroffenen Privaten bestimmte Erwartungen auslöst. So kann unter Umständen eine (selbst unrichtige) Auskunft, welche eine Behörde dem Bürger erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten (statt vieler BGE 129 I 161 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 2.6.2, A-8485/2007 vom 22. Dezember 2009 E. 2.4; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 631).

**4.3.2.3** Nebst einer Vertrauensgrundlage müssen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf das Vertrauensschutzprinzip berufen kann.

So ist eine unrichtige Auskunft der Verwaltungsbehörde nur bindend wenn:

- die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat,
- sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte,
- gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte,
- er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können und
- die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat.

Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (BGE 131 II 627 E. 6.1, BGE 129 I 161 E. 4.1; Urteile des Bundesgerichts 2C\_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 4.1, 2C\_693/2009 vom 4. Mai 2010 E. 2.1, 1C\_242/2007 vom 11. Juni 2008 E. 3.3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7703/2007 vom 15. Februar 2010 E. 4.1, A-8485/2007 vom 22. Dezember 2009 E. 2.4, A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 2.4.1).

Als Folge der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht ist der Vertrauensschutz in diesem Bereich zudem praxismässig nur mit Zurückhaltung zu gewähren (BGE 131 II 627 E. 6.1). Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Steuerpflichtigen kann nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind. Einem Steuerpflichtigen darf aufgrund einer unrichtigen Auskunft oder einer bis anhin tolerierten gesetzwidrigen Behandlung nicht ein Vorteil erwachsen, der zu einer krassen Ungleichbehandlung führen würde (BGE 118 Ib 312 E. 3b; Urteile des Bundesgerichts 2C\_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 4.1, 2A.261/2001 vom 29. Oktober 2001 E. 2d/cc; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7703/2007 vom 15. Februar 2010 E. 4.1, A-8485/2007 vom 22. Dezember 2009 E. 2.4).

**4.3.3.** Anlässlich der am 29. und 30. Juni 2009 durchgeführten Kontrolle stellte die ESTV fest, dass die Beschwerdeführerin es zu Unrecht unterlassen habe, die Umsätze aus den Massagen zu versteuern. Daraufhin gewährte die ESTV der Beschwerdeführerin aufgrund einer von der ESTV offenbar mündlich erteilten, aber nicht schriftlich bestätigten Auskunft für den Kontrollzeitraum 1. Quartal 2006 bis 1. Quartal 2009 Vertrauensschutz und verzichtete auf eine entsprechende Nachbelastung der Umsätze aus den Massagen. Gleichzeitig stellte sie jedoch klar und teilte dies der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 11. August 2009 nochmals ausdrücklich mit, dass sie – die Beschwerdeführerin – die Umsätze aus den Massagen ab dem 3. Quartal 2009 zu deklarieren und zu versteuern habe.

In Bezug auf das vorliegendenfalls einzig strittige 3. Quartal 2009 ist demzufolge keine Vertrauensgrundlage mehr vorhanden. Die Beschwerdeführerin kann nicht mehr geltend machen, sie habe Art und Umfang der Buchführung aufgrund der Rechtsauskunft der ESTV

vorgenommen, da diese Rechtsauskunft im Rahmen der durchgeführten Kontrolle vom 29. und 30. Juni 2009 widerrufen bzw. berichtigt wurde. Ab dem Zeitpunkt, in dem der Beschwerdeführerin bekannt wurde, dass die ESTV ihre Mehrwertsteuerpflicht in Bezug auf die Umsätze aus den Massagen bejahte und sich damit die vormals erteilte Auskunft als falsch erwies, kann sie sich nicht mehr darauf berufen, sie habe ihm Vertrauen auf diese Auskunft irgendwelche Dispositionen getätigt; es fehlte ihr diesbezüglich am guten Glauben. Auch das Argument der Beschwerdeführerin, sie könne nicht mitten im Geschäftsjahr ihr Geschäftsmodell ändern, ist nicht stichhaltig. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass dies auch gar nicht von ihr verlangt wurde; verlangt wurde lediglich, dass sie – im Sinne des Selbstveranlagungsprinzips (vgl. E. 2.5.1) – die Umsätze aus den Massagen gegenüber den Steuerbehörden deklariert und ihre Buchhaltung entsprechend führt. Weshalb diese "Umstellung" nicht auch im laufenden Geschäftsjahr möglich sein sollte, und inwiefern die Erfassung der Umsätze aus den Massagen ein rechtswesentliches Problem darstellen könnte, erklärt die Beschwerdeführerin nicht und ist auch nicht ersichtlich.

Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass die Vornahme einer Ermessenseinschätzung unter den vorliegenden Umständen auch nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben versties und damit rechtmässig war.

## **5.**

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 1'400.– sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

### **2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'400.– werden der Beschwerdeführerin

auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'400.– verrechnet.

**3.**

Dieser Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Claudia Zulauf

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: