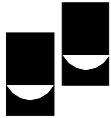


Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5876/2008
{T 0/2}

Urteil vom 24. März 2010

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2000 - 4. Quartal 2002;
Umfang der Steuerpflicht).

Sachverhalt:**A.**

X._____ war als Einzelunternehmerin seit dem 22. Mai 2000 zunächst unter der Firma "...", dann als "...", und seit dem 22. März 2002 als "..." im Handelsregister eingetragen. Die Firma ist seit dem 5. Februar 2004 infolge Geschäftsaufgabe erloschen. Zweck der Einzelfirma war bis zum 7. Februar 2001 der Betrieb eines Beratungs- und Vermittlungsunternehmens auf dem Personalgebiet sowie das Anbieten eines Escort Services und ab dem 8. Februar 2001 der Betrieb einer Werbe- und Modelagentur. X._____ war seit dem 1. Januar 2000 als Mehrwertsteuerpflichtige im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.

Am 23. Mai 2003 nahm die ESTV eine externe Prüfung vor und stellte X._____ in der Folge mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... für das 1. bis zum 4. Quartal 2000 Fr. ... (zuzüglich 5 % Zins seit dem 15. Oktober 2000) und mit der EA Nr. ... für das 1. Quartal 2001 bis zum 4. Quartal 2002 Fr. ... (zuzüglich 5 % Zins seit dem 15. April 2002) in Rechnung mit der Begründung, sie habe lediglich 35% des Umsatzes versteuert, den sie mit den von ihr beworbenen Begleitpersonen erzielt habe. Da X._____ die beiden EA dem Grund und der Höhe nach bestritt, bestätigte die ESTV die beiden EA mit zwei formellen Entscheiden vom 25. November 2004.

C.

Dagegen liess X._____ am 17. Januar 2005 zwei Einsprachen einreichen und machte insbesondere geltend, die Begleitpersonen seien selbständig erwerbstätig gewesen und ihre eigene Tätigkeit habe sich auf die Vermittlung von Aufträgen beschränkt. Mit dem Einspracheentscheid vom 31. Juli 2008 vereinigte die ESTV die beiden Einsprachen und wies sie mit der gleichen Begründung wie jene der Entscheide vom 25. November 2004 ab.

D.

X._____ (Beschwerdeführerin) liess am 15. September 2008 Klage (recte: Beschwerde) an das Bundesverwaltungsgericht einreichen und beantragen, den Einspracheentscheid vom 31. Juli 2008 aufzuheben, "hilfsweise" hinsichtlich der fehlenden Unterteilung in In- und Auslandumsatz zu korrigieren, alles unter Kostenfolge zu Lasten der

ESTV. Begründet wird die Beschwerde wie die Einsprachen im Wesentlichen damit, dass die von ihr vermittelten Begleitpersonen selbständig tätig gewesen seien und sie selbst lediglich eine Provision von 35 % auf deren Umsatz erhalten habe; sie habe als direkte Stellvertreterin der Begleitpersonen gegenüber den Kunden gewirkt. Sie habe weder eine Betriebseinheit unterhalten, in der ihre Auftraggeberinnen in irgendeiner Art und Weise eingegliedert hätten sein können, noch habe sie diesen Betriebsmittel zur Verfügung gestellt, welche die Auftraggeberinnen hätten benutzen können. Die vermittelten Personen seien allesamt für mehrere Agenturen tätig gewesen und weder finanziell und arbeitsrechtlich, noch organisatorisch oder rechtlich in ihr Unternehmen eingegliedert gewesen. Ihre Tätigkeit habe sich auf die Vermittlung beschränkt; die Begleitpersonen hätten den Vertrag mit den Kunden direkt abgeschlossen. Nur in Einzelfällen sei sie als Inkassostelle für Begleitpersonen aufgetreten, die keine eigene GmbH besessen hätten oder nicht selbst einem Kreditkartenunternehmen angeschlossen gewesen seien. "Hilfsweise" macht sie geltend, sie habe zwischen 26 % und 49 % (im Durchschnitt 39 %) ihres Umsatzes im Ausland erwirtschaftet und für diesen sei sie in der Schweiz nicht mehrwertsteuerpflichtig. Dazu komme, dass sie einen Teil ihrer Tätigkeit vom Ausland aus erbringe, weil sie einen Zweitwohnsitz im Ausland besitze. Ihr sei ausserdem das rechtliche Gehör insoweit verweigert worden, als die ESTV ihre Beweisangebote nicht abgenommen habe.

E.

Die ESTV schliesst in der Vernehmlassung vom 17. November 2008 auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und hält sowohl an der tatsächlichen wie an der rechtlichen Begründung ihres Einspracheentscheids fest. Auf die Einreichung einer Replik hat die Beschwerdeführerin verzichtet.

Auf die weiteren entscheidungsrelevanten Begründungen der Verfahrensparteien wird das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen der Erwägungen eingehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3

1.3.1 Am 1. Januar 2010 trat das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) in Kraft. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts

A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4417/2007 vom 10. März 2007 E. 1.3.1).

1.3.2 Art. 113 Abs. 3 MWSTG besagt nur, dass das neue Verfahrensrecht auf hängige Verfahren sofort anwendbar sein soll. Noch nichts gesagt ist damit dazu, welches der entscheidenden Zeitpunkt ist für die Frage, ob eine bestimmte Verfahrensnorm anzuwenden ist. Diesbezüglich hat das Bundesgericht präzisiert, dass der Grundsatz der sofortigen Anwendbarkeit von neuem Prozessrecht auf hängige Verfahren in dem Sinn zu relativieren sei, als neues Recht nicht auf alle im Zeitpunkt seines Inkrafttretens noch hängigen Verfahren Anwendung finde. Bezüglich der verfahrensrechtlichen Neuerungen sei auf den Zeitpunkt abzustellen, in welchem sich die strittige Verfahrensfrage stellt oder darüber entschieden wurde. Liegt dieser Zeitpunkt vor Inkrafttreten des neuen Rechts, ist gestützt auf die altrechtlichen Bestimmungen zu befinden. Ein unter den alten Verfahrensvorschriften eingeleitetes Administrativverfahren nimmt sodann unter der Hoheit des neuen Rechts seinen Fortgang, ohne dass deswegen bereits getroffene Anordnungen nach den Regeln des neuen Rechts neu aufzurollen wären (BGE 132 V 368 E. 2.2). Es ist also dasjenige Verfahrensrecht anwendbar, welches zum Zeitpunkt, in dem sich die konkrete Verfahrensfrage stellt, in Kraft steht. Wenn eine konkrete Prozesshandlung bzw. ein Realakt vorzunehmen ist (wie beispielsweise ein Gutachten oder die Auferlegung von Verfahrenskosten), ist das im Zeitpunkt, da diese Handlung vorgenommen wird, geltende Recht anwendbar. Beispielsweise ist bei einer Kontrolle der ESTV vor Ende 2009 das alte, bei einer solchen nach 2010 das neue, die Kontrolle betreffende Verfahrensrecht (aber nur dieses und nicht die neuen materiellen Regeln, vgl. zuvor E. 1.3.1) anzuwenden. Hat in der Folge eine Rechtsmittelbehörde zu überprüfen, ob die Vorinstanz das Verfahrensrecht richtig angewendet hat, so bleibt das Recht massgeblich, das zum Zeitpunkt der zu überprüfenden Verfahrenshandlung in Kraft stand und von der Vorinstanz angewendet werden musste, auch wenn inzwischen neues Recht in Kraft getreten sein sollte (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4417/2007 vom 10. März 2010 E. 1.3.2). Für die Bestimmung der richtigen Norm betreffend Verfahrenskosten wird auf den Zeitpunkt des Einspracheentscheids der von der fraglichen Norm betroffenen Instanz abgestellt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.68/2003 vom 31. August 2004 E. 9; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 18. Januar 2005 [SRK 2003-026] E. 4b/aa).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV, AS 1994 1464] bzw. Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 aMWSTV bzw. Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

2.2 Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Leistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 aMWSTV bzw. 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. 17 Abs. 2 aMWSTV bzw. Art. 21 Abs. 2 aMWSTG).

Wichtige Kriterien für die erforderliche Selbständigkeit sind beispielsweise, dass die steuerbare Tätigkeit im eigenen Namen, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3, vom 27. Oktober 2000, veröffentlicht in *Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal* [RDAF] 2001 II 56 und in *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht* [ASA] 71 S. 653 f.; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.1, A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.3). Ob der Leistungserbringer selbständig im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt, ist aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Begriff der Selbständigkeit eher weit auszulegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.4, A-1399/2006 vom 6. Februar 2008 E. 2.2, A-1580/2006 vom 16. Mai 2007 E. 2.2; vgl. DANIEL RIEDO, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Bern 1999, S. 115, 175).

Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist aber nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich, sondern nach konstanter Rechtsprechung auch dafür, ob der Unternehmer überhaupt als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat. Denn das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1399/2006 vom 6. Februar 2008 E. 2.2, A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1; Entscheide der 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, vom 21. Januar 1997, veröffentlicht in VPB 64.46 E. 3a und b).

In wessen Namen aufgetreten wird, ist ferner von zentraler Bedeutung beim mehrwertsteuerlichen Stellvertretungstatbestand gemäss Art. 10 aMWSTV bzw. Art. 11 aMWSTG. Denn als blosser Vermittler einer Leistung gilt nur, wer diese ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, sodass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt (Abs. 1). Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine mehrwertsteuerliche Leistung vor (Abs. 2).

2.3 Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 1 und 2 aMWSTV bzw. 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1399/2006 vom 6. Februar 2008 E. 2.4, A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.3; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a, vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3c/aa; aus-

föhrlich: RIEDO, a.a.O., S. 112). Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer entspricht. Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1579/2006 vom 19. November 2009 E. 3.1.2, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1 und 3.4 mit Hinweisen; A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.1 [zur Publikation vorgesehen]; Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, VPB 69.126 E. 2a/dd; RIEDO, a.a.O., S. 230 ff.).

3.

3.1 Als Ort einer Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem die dienstleistende Person ihren Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird (Art. 12 Abs. 1 aMWSTV; Art. 14 Abs. 1 aMWSTG; Erbringerortsprinzip, vgl. Abweichungen von dieser Grundregel in Art. 12 Abs. 2 aMWSTV; Art. 14 Abs. 2 aMWSTG). Gemäss Art. 14 Abs. 2 Bst. d aMWSTG gilt als Ort der Dienstleistungen bei unterhaltenden oder ähnlichen Leistungen der Ort, an dem die dienstleistende Person jeweils ausschliesslich oder zum wesentlichen Teil tätig ist.

3.2 Wenn ein Mehrwertsteuerpflichtiger geltend macht, es liege eine Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 2 Bst. I aMWSTV vor, oder der Ort der Dienstleistung befinde sich gemäss Art. 14 Abs. 3 aMWSTG im Ausland, trägt er hierfür die Beweislast. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 aMWSTV konkretisieren diese allgemeine Regel und verlangen einen buch- und belegmässigen Nachweis (zu Art. 15 Abs. 2 Bst. I aMWSTV: Urteil des Bundesgerichts 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1367/2006 vom 2. Juni 2008 E. 4.2; zu Art. 14 Abs. 3 aMWSTG: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1505/2006 vom 25. September 2008 E. 3.1.4.1, A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.2; zu aMWSTV sowie aMWSTG: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 3.2).

3.2.1 Die ESTV hat die Anforderungen an den Nachweis betreffend Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 aMWSTV festgelegt (Wegleitung 1997 Rz. 567 f., Wegleitungen 2001 und 2008 zur Mehrwertsteuer Rz. 388 f.). Danach werden verlangt: Faktura-

kopien, Zahlungsbelege und schriftliche Vollmachten (Treuhänder, Rechtsanwälte, Notare etc.) sowie Verträge und Aufträge, sofern solche erstellt oder abgeschlossen wurden. Aus diesen Unterlagen muss Folgendes zweifelsfrei hervorgehen: Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz/Sitz des Abnehmers oder Kunden (Klienten), ferner detaillierte Angaben über die Art und Verwendung der erbrachten Leistungen. Darüber hinaus kann die ESTV zusätzliche Belege wie beispielsweise eine amtliche Bescheinigung des ausländischen Ansässigkeitsstaats verlangen, wenn Zweifel daran bestehen, ob der Leistungsempfänger tatsächlich einen ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz hat. Das Bundesgericht bestätigte mehrfach diese Verwaltungspraxis (BGE 133 II 153 E. 5.2; Urteile des Bundesgerichts 2A.478/2005 vom 8. Mai 2006 E. 4.4, 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.2, 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.2, 2A.507/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4; siehe auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.3 mit Hinweisen).

3.2.2 Am Gesagten ändert sich aufgrund von Art. 113 Abs. 3 und Art. 81 MWSTG nichts. Art. 113 Abs. 3 MWSTG bezieht sich einzig auf eigentliches Verfahrensrecht und darf nicht zur rückwirkenden Anwendung von materiellem Recht führen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 aMWSTV verlangen als Voraussetzung für eine bestimmte Rechtsfolge bestimmte Beweise, und sind mit dem (alten) materiellen Recht eng verknüpft. Sie fallen deswegen nicht unter den Anwendungsbereich von Art. 113 Abs. 3 MWSTG. Erst recht vermag Art. 81 MWSTG, der keine intertemporalrechtliche Regel enthält, an der Anwendbarkeit von Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 aMWSTV auf altrechtliche Sachverhalte etwas zu ändern.

Hinzu kommt, dass es sich auch nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bei Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 aMWSTV um Bestimmungen handelt, die eine ausgesprochen enge Verknüpfung zum materiellen Recht aufweisen. Dies wurde im Zusammenhang mit der Anwendbarkeit von Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347) festgehalten, der einzig Formmängel, nicht aber materiellrechtliche Vorschriften und materiellrechtliche Mängel betrifft (statt vieler: BVGE 2007/25 E. 6; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6048/2008 vom 10. Dezember 2009

E. 3.3; A-7522/2006 vom 15. Dezember 2009 E. 2.5.1, je mit Hinweisen). Die Rechtsprechung hielt fest, da es sich bei Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 aMWSTV um materiellrechtliche Bestimmungen handle, vermöge Art. 45a aMWSTGV diese nicht zu tangieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1505/2006 vom 25. September 2008 E. 3.2.3, A-1427/2006 vom 23. November 2007 E. 2.5.4, A-1344/2006 vom 11. September 2007 E. 3.3.4, 4.4, A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 4.4, A-1367/2006 vom 2. Juni 2008 E. 5.3, A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 7.3).

Zusammenfassend sind die gesetzlichen Beweisvorschriften von Art. 20 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 aMWSTV – und die zugehörige Praxis, soweit sie von der Rechtsprechung bereits geschützt wurde, oder sonst als richtige Auslegung der gesetzlichen Vorgabe betrachtet werden kann – nach wie vor auf Sachverhalte, die dem alten Recht unterstehen, anwendbar. Dies gilt, da Art. 113 Abs. 3 MWSTG nicht zur Anwendung kommt, auch für noch hängige Fälle (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 3.4.3.3).

4.

Der verfassungsrechtlich in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) garantierte und in den Art. 26 bis 33 VwVG (deren Anwendbarkeit auf Steuerverfahren nunmehr nicht mehr über Art. 2 Abs. 1 VwVG teilweise ausgeschlossen ist [Art. 81 Abs. 3 MWSTG]) exemplarisch konkretisierte Grundsatz des rechtlichen Gehörs beinhaltet das Recht der Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit ihrem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung nehmen zu können. Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits zugleich ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien dar (BGE 130 II 425 E. 2.1, 129 I 236 E. 3.2, 125 I 219 E. 9b; BVGE 2007/30 E. 5.6, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.2, A-5738/2007 vom 17. Januar 2008 E. 3.1, A-1349/2006 vom 22. Mai 2007 E. 2.9; für die Lehre vgl. etwa HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1672 f.).

5.

5.1 Im vorliegenden Fall ist unter Berücksichtigung der Vorgänge nach wirtschaftlichen und tatsächlichen Kriterien (E. 2.4) Folgendes auszuführen. Zwar hat die Beschwerdeführerin im direkten Verkehr mit den von ihr vermittelten Begleitpersonen immer wieder auf deren Selbstständigkeit hingewiesen; sie seien Auftraggeberinnen und selbständig erwerbend (z. B. Agenturvertrag vom 9. Februar 2000 [amtliche Beilagen Nr. 6a und Nr. 10]). Im entscheidenden Aussenverhältnis ihren Kunden gegenüber (E. 2.4) verhielt sich die Beschwerdeführerin jedoch anders. Sie nahm mit dem Kunden Kontakt auf und vereinbarte Termine und sie gewährte ihren Begleitpersonen Schutz, indem diese die Beschwerdeführerin über sämtliche Vorkommnisse und zeitlichen Abläufe informieren konnten (Agenturvertrag vom 9. Februar 2000 [amtliche Beilagen Nr. 6a und Nr. 10] Ziff. 2). Die Beschwerdeführerin übernahm das Inkassomandat der vermittelten Begleitpersonen für die erbrachten Dienstleistungen (Stellungnahme des Vertreters der Beschwerdeführerin an die ESTV vom 15. Juli 2003 [amtliche Beilagen Nr. 10] S. 4 f.). Auf ihren Internetseiten (von der ESTV angefertigte "Screenshots" vom 5. März 2003 bzw. 30. März 2006 [amtliche Beilagen Nr. 19a bzw. 19c] sowie dem Inserat der Beschwerdeführerin im Tagesanzeiger vom 22. Mai 2003 [amtliche Beilage Nr. 19b]) teilte sie potentiellen Kunden mit: "Wir reden nicht nur über tolle Frauen, wir haben sie."; oder: "Wir bieten: ...". Den Kunden wurde nicht mitgeteilt, es handle sich um blosser Vermittlung. Die Beschwerdeführerin offerierte den Kunden direkt die Leistung und die Bezahlung der Leistungen der Begleitpersonen durch Kreditkarte; sie wies auf das diskrete Erscheinungsbild ihrer Mitarbeiterinnen hin und teilte mit, sie habe über 35 bzw. 45 "Mitarbeiterinnen"; sie sei bemüht, ständig neue Mitarbeiterinnen vorzustellen; ein gemütliches Appartement stehe den Kunden in Zürich jederzeit zur Verfügung (von der ESTV angefertigte "Screenshots" der Internetseite ... vom 22. Mai 2003 bzw. 13. Juni 2003 [amtliche Beilagen Nr. 20a bzw. Nr. 20b]). Die Beschwerdeführerin offerierte schliesslich auch einen Limousinenservice, der den Kunden abhole, die Dame sei bereits im Auto (amtliche Beilagen Nr. 20a bzw. Nr. 20b). Als eigenen Service pries sie Haus- und Hotelbesuche, Reisebegleitung etc. an (amtliche Beilage Nr. 20b).

Der Internetauftritt der Beschwerdeführerin setzte sich auch in den Jahren nach der Kontrollperiode betreffend das Verhältnis zu ihren Models im gleichen Stil fort. Sie führte eine "Blacklist für Hotels", in der sie ihren Kunden die Benützung gewisser Hotels abriet. So warnte sie mit folgenden Worten vor der Benutzung eines bestimmten Hotels

in ...: "Wir raten Ihnen dringend ab, *unsere* Dienstleistung während Ihres Aufenthalts im Hotel ... zu nutzen." (von der ESTV angefertigter "Screenshot" der Internetseite ... vom 16. November 2004 [amtliche Beilage Nr. 20c]). Die Beschwerdeführerin verlangte, dass ihre Models Termine mit Kunden nicht ohne ihr Wissen vereinbarten; ihren Mitbewerbern offerierte sie Auskünfte über die Arbeitsauffassung ihrer Models (amtliche Beilage Nr. 20c). Weitere "Screenshots" von dieser Internetseite, die von der ESTV angefertigt wurden (vom 10. November 2005 [amtliche Beilage 20d] und vom 30. März 2006 [amtliche Beilage 20e]) zeigen ebenfalls, dass die Beschwerdeführerin Leistungen ihres Unternehmens potenziellen Kunden offerierte.

Es befinden sich keinerlei Unterlagen oder Nachweise bei den Akten, aus denen hervorgeht, dass die Begleitpersonen selbst für die Akquisitionen ihrer Kunden verantwortlich waren. Schliesslich zeigt auch die hohe Provision von 35 % des Umsatzes, die die Beschwerdeführerin von ihren Models einzog, dass sich ihre Tätigkeit nicht in der blossen Vermittlung von Begleitpersonen erschöpfte. Daraus ergibt sich zweifelsfrei, dass die Begleitpersonen gegenüber den Kunden der Beschwerdeführerin nicht selbständig auftraten und die Kunden ihrerseits davon ausgehen mussten, vom Unternehmen der Beschwerdeführerin eine Dienstleistung empfangen zu haben oder zu dürfen (E. 2.2). Entgegen ihrer Behauptung, das Inkasso für ihre Begleitpersonen nur in Einzelfällen durchgeführt zu haben, erzielte die Beschwerdeführerin beispielsweise im Jahr 2000 fast die Hälfte ihres Umsatzes mit Kreditkarten der Kunden (Kontoauszug der Beschwerdeführerin 2000: Erlös Diverse [amtliche Beilage Nr. 5b]). Aus der massgeblichen Sicht der Leistungsempfänger (vgl. dazu E. 2.4) hat folglich das Unternehmen der Beschwerdeführerin die von den Kunden abgeholzten Dienstleistungen erbracht. Es gibt schliesslich auch keinerlei Nachweis in den vorliegenden Akten, dass die Beschwerdeführerin gegenüber ihren Kunden als direkte Stellvertreterin der Begleitpersonen aufgetreten ist und im Namen und für Rechnung ihrer Models tätig war (E. 2.2). Die Bestimmung von Art. 45a aMWSTGV kann zu Gunsten der Beschwerdeführerin nicht angewendet werden, da es sich bei der Regelung betreffend Stellvertretung um eine materiell-rechtliche Bestimmung handelt und nicht um einen Formmangel.

5.2 Die Beschwerdeführerin behauptet, im Durchschnitt 39 % ihres Umsatzes im Ausland erzielt zu haben; dieser sei damit in der Schweiz

von der Mehrwertsteuer befreit. Als Nachweis legt sie einzig eine Bestätigung ihres Treuhänders ins Recht (Aufstellung der ... vom 14. September 2008 [Beschwerdebeilage Nr. 3]). Darin wird für die Jahre 2000, 2001 und 2002 – nach Quartalen aufgeschlüsselt – lediglich die prozentuale Verteilung des gesamten erzielten Umsatzes auf "Inland" bzw. "Ausland" dargestellt. Das genügt unter den in E. 3.2 ausführlich aufgeführten Kriterien und unter Berücksichtigung der Beweislast, die für diese Behauptung bei der Beschwerdeführerin liegt (E. 1.2, 3.2), für den Nachweis, der Ort der Dienstleistung befinde sich im Ausland, bei Weitem nicht, so dass auf weitere Ausführungen dazu verzichtet werden kann. Damit erübrigen sich aber auch weitere Überlegungen über den Ort der Dienstleistung bei unterhaltenden und ähnlichen Leistungen (Art. 14 Abs. 2 Bst. d aMWSTG). Unwesentlich ist schliesslich auch, ob die Beschwerdeführerin einen Zweitwohnsitz in ... hatte; sie hat nicht nachgewiesen, dass und welchen Umsatz sie allenfalls im Ausland erzielte.

5.3 Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, ihr Anspruch auf rechtliches Gehör (E. 4) sei verletzt worden, da die ESTV angebotene Beweise bezüglich ihres behaupteten Auslandumsatzes nicht abgenommen habe. Das genannte Prinzip garantiere dem Betroffenen, alle zur Verteidigung seiner Position notwendigen Unterlagen einzubringen und zu ihn betreffenden Entscheiden vorab Stellung beziehen zu lassen.

Der für den Nachweis eines mehrwertsteuerbefreiten Auslandumsatzes beweisbelasteten Beschwerdeführerin (E. 1.2, 3.2) hätte bereits im Rahmen der Kontrolle vom 23. Mai 2003, aber auch während des Verfahrens über die Einsprachen vor der ESTV und selbst noch vor dem Bundesverwaltungsgericht frei gestanden, alle ihrer Meinung nach sachdienlichen und beweistauglichen Unterlagen und andere Nachweise einzureichen. Sie hat sich jedoch darauf beschränkt, eine kurze Zusammenstellung ihres Treuhänders vom 14. September 2008 über die prozentuale Verteilung ihrer Umsätze während der Kontrollperiode einzureichen; diese ist bereits gewürdigt worden (E. 5.2; vgl. auch Vernehmlassung der ESTV vom 17. November 2008, Ziff. 3). Weitere Unterlagen oder Nachweise hat sie nicht beigebracht oder geltend gemacht. Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs kann deshalb keine Rede sein.

6.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. ... sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2] e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz

Johannes Schöpf

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: