Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1392/2006
{T 0/2}

Urteil vom 29. Oktober 2007

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann,
Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____ AG,
vertreten durch Y._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999).

Sachverhalt:

A.
Mit Fragebogen vom 9. Mai 1994 meldete die X._____ AG (auch Steuerpflichtige genannt) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ihre Tätigkeit als Betreiberin einer Hallenbad-, Fitness- und Vergnügungsanlage an. Die ESTV trug die Gesellschaft mit Wirkung ab 1. Januar 1995 ins Register für Mehrwertsteuerpflichtige ein. Der Antrag um Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten wurde am 10. Oktober 1994 bewilligt.

B.
In der Zeit vom 24. Mai bis 19. Juli 2000 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen über die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 eine Kontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie u. a. für die Perioden 4. Quartal 1997 bis 4. Quartal 1999 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 279'408 vom 19. Juli 2000 eine Steuernachforderung im Betrag von gerundet Fr. 122'689.-- zuzüglich Verzugszins. Die Nachforderung resultierte aus dem Vorhalt, bei den im Rahmen der so genannten "...-Parties" vereinnahmten und an die auf dem Gebiet der sexuellen Dienstleistungen tätigen weiblichen Gäste weitergegebenen Umsatzanteilen (Fr. 300.-- pro männlichen Gast) handle es sich um durch die Steuerpflichtige zu versteuerndes Entgelt. Aufgrund der gewählten Veranstaltungsform seien die Voraussetzungen für eine direkte Stellvertretung nicht erfüllt. Mangels Buchführung über die weitergegebenen Umsatzanteile diene als Bezugsgrösse der "Aufpreis ...-Party", d. h. der von den männlichen Gästen zu entrichtende Zuschlag für die Teilnahme an den erwähnten Partys. Die Anzahl "Aufpreise" entspreche der Anzahl der an die weiblichen Gäste weitergegebenen Umsatzanteile. Mit Eingabe vom 16. August 2000 bestritt die Steuerpflichtige die Nachforderung und ersuchte um Zustellung eines anfechtbaren Entscheids.

C.
Die ESTV entschied am 13. September 2001, sie habe von der Steuerpflichtigen für die Perioden 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1999 (konkret für die Perioden 4. Quartal 1997 bis 4. Quartal 1999) zu Recht Fr. 122'689.-- zuzüglich Verzugszins nachgefordert. Mit Eingabe vom 15. Oktober 2001 liess die Steuerpflichtige Einsprache erheben und sinngemäss die Aufhebung des Entscheids beantragen. Zur Begründung trug sie im Wesentlichen vor, sie übernehme bei den bestrit-

tenen Umsätzen lediglich das Inkasso für diverse selbständig erwerbstätige Damen, welche anlässlich der "...-Parties" gegenüber einzelnen Herren verschiedenste sexuelle Dienstleistungen erbringen würden. Diese Parties würden im Auftrag der Damen von ihr durchgeführt. Die verschiedenen Herren würden vor dem Zutritt darüber informiert, dass vom gesamten Eintrittspreis von Fr. 570.-- (bzw. Fr. 550.--) ein Betrag von Fr. 300.-- für die erotischen Dienstleistungen der diversen Damen ("Auftraggeberinnen") bezahlt werde und sie, die Steuerpflichtige, lediglich das Inkasso hierfür vornehme, währenddem die restlichen Fr. 270.-- (bzw. Fr. 250.--) für die Organisation, das Zurverfügungstellen der Infrastruktur etc. bezahlt würden. Diese Inkasso-Dienstleistung werde u. a. mit einem Eintrittsgeld der "Auftraggeberinnen" abgegolten. Ein Anwendungsfall einer Stellvertretung, ob eine direkte oder indirekte, sei demgegenüber gar nicht gegeben.

D.

Mit Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2004 wies die ESTV die Einsprache, soweit sie darauf eintrat, ab und bestätigte die Steuerschuld in Höhe von Fr. 122'689.--. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen dafür, der Aussendienstmitarbeiter habe anlässlich der Kontrolle zu Recht das Vorhandensein einer direkten Stellvertretung verneint und das Vorliegen einer indirekten Stellvertretung bejaht. Weder könnten ein Vermittlungsvertrag für jede einzelne erbrachte Dienstleistung noch Unterlagen vorgelegt werden, aus welchen hervorgehe, dass die Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung der Vertretenen erbracht worden seien. Ebenso wenig liege eine schriftliche Abrechnung über das Entgelt vor, welche auch den Namen und die Adresse der Dritten bekanntgebe. Zudem trete die Steuerpflichtige gegen aussen im eigenen Namen auf. Da infolge Nichterfüllung der Voraussetzungen für die direkte Stellvertretung die von den Damen erzielten Umsätze nicht nur diesen, sondern eben auch der Steuerpflichtigen zuzurechnen seien, stelle sich die Frage nach der geltend gemachten reinen Inkassotätigkeit gar nicht mehr.

E.

Am 29. November 2004 lässt die X._____ AG (Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde einreichen und beantragen, die Nachbelastung von Fr. 122'689.-- aufzuheben, dies unter den gesetzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen. Sie hält wiederum dafür, dass sie u. a. das Inkasso und die Vermittlung von Kunden für die "Auf-

traggeberinnen" durchführe, aber keine Dienstleistung in Vertretung von diesen gegenüber den Kunden erbringe. Somit handle es sich nicht um eine Stellvertretung. Sollte man dennoch zum Schluss gelangen, dass es sich beim Einkassieren der Entschädigung für die von den "Auftraggeberinnen" zu erbringenden sexuellen Dienstleistungen um eine Stellvertretung handle, was aber bestritten werde, werde deutlich, dass sie mangels identischer Leistung nicht als indirekte Stellvertreterin der "Auftraggeberinnen" tätig sein könne.

Mit Vernehmlassung vom 24. Januar 2005 schliesst die Verwaltung auf Abweisung der Beschwerde.

F.
Am 6. Februar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Mit Instruktionsmassname vom 24. April 2007 räumt das Bundesverwaltungsgericht der ESTV Frist bis zum 16. Mai 2007 ein, um sich zum Ausgang des vorliegenden Verfahrens im Lichte des neuen Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) zu äussern. Mit Stellungnahme vom 15. Mai 2007 hält die Verwaltung dafür, dass Art. 45a MWSTGV vorliegend nicht zur Angwendung gelange. Demgegenüber macht die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 13. Juni 2007 geltend, insbesondere unter Beachtung des neuen Art. 45a MWSTGV sei die Beschwerde gutzuheissen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 konnten Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nach Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden (aArt. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300]; aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt,

sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 172.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31, 32 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1995 bzw. 1997 bis 1999. Die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV von 1994, AS 1994 1464) bleiben im vorliegenden Fall anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden; es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (Art. 62 Abs. 4 VwVG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 1.3; ANDRÉ MOSER, in ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, S. 17 f. Rz. 1.8 f.).

2.

Die Beschwerdeführerin beantragt in prozessualer Hinsicht die Durchführung eines Augenscheins in ihrem Geschäftslokal und die Einvernahme von A._____, Kassenobmann, sowie von B._____, Verantwortlicher für die Administration.

Gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG finden die Vorschriften betreffend Augenschein und die Anhörung von Zeugen im Steuerverfahren keine Anwendung; es gelten die spezialgesetzlichen Vorschirften, nicht die allgemeinen Bestimmungen des VwVG über die Sachverhaltsermittlung und das rechtliche Gehör (vgl. BGE 103 Ib 192 E. 3b; PETER SALADIN, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, Basel 1979, S. 51). Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich folglich keine Verpflichtung der zum Entscheid berufenen Instanz zur Durchführung eines Augenscheins oder einer mündlichen Anhörung des Steuerpflichtigen oder von Zeugen (BGE 117 II 346 E. 1b/aa, BGE 115 II 129

E. 6a; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administrativ, Neuchâtel 1984, Bd. I, S. 382 und Bd. II, S. 840). Trotzdem ist aber auch im Steuerverfahren der Augenschein oder die Anhörung von Zeugen in bestimmten Fällen geboten, gehen doch die direkt aus der Verfassung fliessenden minimalen Verfahrensgarantien (insbesondere das rechtliche Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) den Bestimmungen von Art. 2 Abs. 1 VwVG vor (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001, E. 3b; Entscheid der SRK vom 30. Juni 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.23 E. 3a/aa). Eine solche Beweismassnahme rechtfertigt sich aber nur, wenn sie als geeignet erscheint, Tatsachen, die sich aus den vorgelegten Unterlagen ergeben, zu bestätigen, zu präzisieren oder zu ergänzen (vgl. dazu Entscheide der SRK vom 27. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.7, E. 4b/bb; vom 14. April 2001 [SRK 2000-047], E. 3b, mit weiteren Hinweisen). Falls eine antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die angebotenen Beweise unerheblich sind oder sich der Sachverhalt auch sonst genügend ermitteln lässt, darf das Bundesverwaltungsgericht auf angebotene Beweismittel so auch Augenscheine oder Auskünfte von Parteien, Zeugen und Dritten verzichten (vgl. bezüglich der SRK Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3b und c; MOSER, a.a.O., S. 122 ff. Rz. 3.68 ff.).

Ein Augenschein im Geschäftslokal der Beschwerdeführerin kann einzig Aufschluss über die im Zeitpunkt der Durchführung gegebenen Verhältnisse geben, jedoch unter keinen Umständen über diejenigen Verhältnisse, wie sie im vorliegend massgeblichen Zeitraum vorgelegen haben. Ein solcher erweist sich somit von vornherein als unbehelflich. Auch auf die Einvernahme der von der Beschwerdeführerin angerufenen Zeugen kann verzichtet werden, da die Fakten bereits aus den Akten genügend ersichtlich sind und nicht erkennbar ist, inwiefern eine Befragung der genannten Personen eine von den Akten abweichende Entscheidungsgrundlage ergeben würde (zum Ganzen: Entscheide der SRK vom 27. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.7 E. 4b, vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 5b, vom 30. Juni 1998, a.a.O., E. 3a/bb; vgl. MOSER, a.a.O., Rz. 3.66 ff.). Einem Zeugen, der Angestellter der Beschwerdeführerin ist, fehlt ausserdem die notwendige Unabhängigkeit, so dass dessen Aussagen durch das Bundesverwaltungsgericht ohnehin mit Zurückhaltung zu würdigen wären (MAX GULDENER, Schweizerisches Zivilprozessrecht, Zürich 1979, S. 321, 346).

3.

3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV).

3.2 Steuerpflichtig 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 MWSTV). Steuerpflichtig 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 MWSTV). Unter diesen Voraussetzungen werden auch einfache Gesellschaften subjektiv steuerpflichtig, wenn die Gesellschafter unter gemeinsamer Firma gegen aussen auftreten (statt vieler: Entscheid der SRK vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.6 E. 3b/bb, mit zahlreichen Hinweisen; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum MWSTG, Bern 2000, ad Art. 21 Rz. 4).

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.472006 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.; Entscheide der SRK vom 21. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.113 E. 3a, vom 23. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.91 E. 3b, vom 21. Januar 1997, veröffentlicht in VPB 64.46 E. 2a). Ob der Leistungserbringer selbständig im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt, ist aber aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Selbständigkeitsbegriff eher weit auszulegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1; Entscheide der SRK vom 4. Dezember 2003, veröffentlicht in 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 von Art. 10 MWSTV. Denn als blosser Vermittler einer Leistung gilt nur, wer diese ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass 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).

3.3 Nach dem Grundsatz der Einheit der Unternehmung bezieht sich die Steuerpflicht auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens, gleichgültig, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen etc. (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.5; Entscheide der SRK vom 5. September 2005, veröffentlicht in VPB 70.8 E. 2c, vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3c, vom 4. Dezember 2003, a.a.O., E. 2c, vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123 E. 3b, vom 15. November 2002, a.a.O., E. 2c; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 108; für das Warenumsatzsteuerrecht vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 5. Juni 1992, veröffentlicht in ASA 62 S. 694 E. 3a, vom 29 April 1992, veröffentlicht in ASA 62 S. 700 E. 3b; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983, Rz. 162, 213, 714).

3.4 Die Steuer 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 MWSTV).

3.5 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 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; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112).

4.

Im vorliegenden Fall betreibt die Beschwerdeführerin für die fragliche Zeit einen Erlebnisclub mit einer Hallenbad-, Fitness- und Vergnügungsanlage. Dreimal wöchentlich finden die so genannten "...-Parties" statt, welche im oberen Stockwerk des Erlebnisclubs abgehalten werden, örtlich getrennt von den übrigen Einrichtungen. Männliche Kunden ohne weibliche Begleitung, welche an der Party teilnehmen, haben vor dem Zutritt einen Betrag von (damals) insgesamt Fr. 550.-- zu bezahlen. Davon erhält die Beschwerdeführerin für das Zurverfügungstellen der Infrastruktur (Einrichtungen, Parkplätze, Bademäntel, Tücher) und die Abgabe von alkoholfreien Getränken sowie eines Nachtessens Fr. 250.-- (Fr. 100.-- Eintritt + Fr. 150.-- Zuschlag). Mit den restlichen Fr. 300.--, welche im Gegensatz zum Eintrittspreis bar zu bezahlen sind, werden die sexuellen Dienstleistungen der diversen Damen bezahlt, welche während der gesamten Öffnungszeit von 11½ bis 12 Stunden konsumiert werden können. Die konkrete Aufteilung der Fr. 300.-- erfolgt dabei nach einem Punktesystem: mit dem Eintritt erwirbt der Kunde drei Stimmrechte im Wert von je Fr. 100.--, welche am Ende der Party auf die anwesenden Damen, nach Massgabe der infolge der erbrachten Dienstleistungen erhaltenen Stimmen, verteilt werden.

Umstritten ist in casu die mehrwertsteuerliche Behandlung der Fr. 300.--. Währenddem die Beschwerdeführerin der Auffassung ist, sie nehme diesbezüglich einzig das Inkasso für die jeweiligen Frauen vor mit der Folge, dass der Betrag mehrwertsteuerlich nicht ihr zuzurechnen sei, hat die Vorinstanz diese Konstellation als indirekte Stellvertretung qualifiziert. Aus diesem Grund habe die Beschwerdeführerin

sämtliche durch sie anlässlich der Parties vereinnahmten Entgelte zu versteuern. Abgesehen von dieser unterschiedlichen Sichtweise gehen somit beide Parteien grundsätzlich von der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit der Sexarbeiterinnen aus (sofern sie denn die massgeblichen Umsatzlimiten überschreiten). Daher ist vorab zu beurteilen, wie es sich damit genau verhält.

4.1 Zunächst räumt die Beschwerdeführerin ein, für die "...-Parties" bzw. die Damen in geeigneter Form Werbung zu machen. Ein bei den Akten liegendes Zeitungsinserat sowie eine Werbebroschüre verdeutlichen, dass die Beschwerdeführerin jeweils im eigenen Namen (des Erlebnisclubs) die "...-Parties" ankündigt bzw. anpreist. Im allgemeinen Zeitungsinserat betreffend den Club ist ein schlichter Vermerk "Heute zusätzlich ...-Party, 14.00 01.30 Uhr" angebracht. In der Werbebroschüre der Beschwerdeführerin werden die verschiedenen Möglichkeiten aufgezeigt, wie der Erlebnisclub genutzt werden kann. Als besondere Veranstaltung wird u. a. die "...-Party" genannt. Diesbezüglich wird ausgeführt: "Sex und erotische Unterhaltung ohne zeitliche Limite nach dem Motto 'so oft man kann' warten auf den Geniesser des Besonderen immer montags und mittwochs von 14.00 bis 01.30 Uhr und freitags von 15.00 bis 03.00 Uhr ... Pauschal Fr. 570.-- (bzw. in der massgeblichen Zeit Fr. 550.--) für knisterndes, erotisches Vergnügen während rund 11 Stunden ...". Für eine allfällige Kontaktaufnahme wird ausschliesslich auf die Adresse der Beschwerdeführerin, ihre Telefonnummer, ihre Homepage sowie ihre Email-Adresse verwiesen. Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass für die Parties in ihren Räumlichkeiten bzw. die konkreten Dienstleistungen Werbung an anderer Stelle auch im Namen der eigentlichen Leistungserbringerinnen, d. h. aller dort arbeitenden und auch verfügbaren Damen je einzeln mit Preisangabe und Möglichkeit der direkten Kontaktnahme etc., erfolgen würde und erbringt jedenfalls keinen entsprechenden Nachweis. Auch wenn nicht ersichtlich ist, aus welchem Jahr die beiden Aktenstücke stammen (vgl. insbesondere der Preisunterschied von Fr. 550.-- zu Fr. 570.--), so ist nicht einzusehen, weshalb nicht darauf abgestellt werden dürfte, hat die Beschwerdeführerin diese doch selber zur Bekräftigung ihres Standpunkts eingereicht. Jedenfalls macht sie nicht geltend, die Zeitungsinserate und die Werbebroschüre seien im massgeblichen Zeitraum anders gestaltet gewesen. Es liegen überdies ganz generell keine Hinweise bzw. Belege (namentlich auf Damen ausgestellte Rechnungen, Geschäftspapiere mit eigenem Briefkopf, eigene Prospekte usw.) dafür vor, dass die Frauen nach

aussen als selbständige Unternehmerinnen, unter eigener Firma, in Erscheinung treten. Folglich fehlt es für die Annahme der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit der Sexarbeiterinnen mit Bezug auf die durch die Beschwerdeführerin angepriesenen Parties bzw. die dort möglichen Leistungen zunächst am rechtsgenügenden Auftritt der einzelnen Damen nach aussen im eigenen Namen (vgl. noch nicht rechtskräftige Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2006 E. 3.1; Entscheid der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 3; E. 3.2 hievor).

4.2 Ferner kann auch nicht gesagt werden, die Sexarbeiterinnen handelten in völliger betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von der Beschwerdeführerin: Zunächst legt die Beschwerdeführerin den Preis für die Teilnahme an der "...-Party" bzw. den Anteil für die sexuellen Dienstleistungen der Damen einseitig fest. Dies gilt in gleicher Weise für das Stimmrechtsystem, welches massgeblich ist für die Aufteilung der Fr. 300.-- im Anschluss an die Party. Mit diesem Pauschalbetrag sind sämtliche sexuellen Dienstleistungen während der Party abgedeckt; die Frauen können demnach die genauen Preise für die jeweils konkret erbrachten Leistungen in keiner Weise mitbestimmen. Ihre Entlöhnung hängt einzig von den erhaltenen Stimmen ab. Demnach kann es durchaus vorkommen, dass sie nicht für jede erbrachte Dienstleistung entschädigt werden. Jedenfalls wird die betriebswirtschaftliche Unabhängigkeit der Frauen durch die Preisvorgabe der Beschwerdeführerin beeinträchtigt. Nicht nur das spricht gegen eine mehrwertsteuerliche Selbständigkeit der Damen, sondern auch der Umstand, dass sie in einer gewissen arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit zur Beschwerdeführerin stehen. Denn es sind jeweils mehrere Frauen, welche die Infrastruktur und weiteren Betriebsmittel im oberen Stockwerk gleichzeitig oder nacheinander für ihre Sexangebote nutzen. Umfang und Zeitpunkt der Leistungserbringung der einzelnen Dame während der Parties sind folglich direkt von der Belegungsdichte der beschwerdeführerischen Betriebsmittel abhängig. Zudem ist die Dauer der Parties von der Beschwerdeführerin vorgeschrieben (14.00 bis 01.30 Uhr bzw. 15.00 bis 03.00 Uhr). Leistungsumfang und -zeit können die Sexarbeiterinnen dementsprechend nur bedingt frei wählen. Sie bestimmen sich vielmehr nach Massgabe der betrieblichen Möglichkeiten und weitgehend auch der Bedürfnisse bzw. des Willens der Beschwerdeführerin (vgl. noch nicht rechtskräftige Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. Juli 2007, a.a.O., E. 3.2; Entscheid der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 3).

4.3 Was die Beschwerdeführerin vorbringt, um die mehrwertsteuerliche Selbständigkeit der Sexarbeiterinnen glaubhaft zu machen, überzeugt nicht.

Sie macht vorab geltend, es bestünden mit den Damen, welche alle selbständig erwerbstätig seien, Auftragverhältnisse. Es werde jeweils eine Vereinbarung bezüglich der Organisation der "...-Parties" abgeschlossen. Aus dieser Vereinbarung gehe klar hervor, dass sie das Inkasso für die sexuellen Dienstleistungen der Auftraggeberinnen vorzunehmen und diese mittels geeigneter Massnahmen wie Werbung, etc. mit Kunden zusammenzubringen habe, um ihnen damit zu ermöglichen, ihre Dienstleistungen erbringen zu können. Für die Erfüllung der diversen Aufträge erhalte sie eine entsprechende Entschädigung, welche sie auch versteuern würde. Der Beschwerdeführerin ist entgegenzuhalten, dass die Analyse der Frage nach der Selbständigkeit unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten höchstens eine Auslegungshilfe – mithin ein Indiz – darstellt, jedenfalls nicht allein entscheidend sein kann (E. 2.5 hievor). Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin für die Sexarbeiterinnen – wie aus einer sich bei den Akten befindlichen Mustervereinbarung hervorgeht – offensichtlich nicht mit der Sozialversicherung abrechnet, zeigt zunächst einmal, dass zwischen ihnen kein Arbeitsvertrag besteht. Im vorliegenden Fall wird den Damen die mehrwertsteuerliche Selbständigkeit jedoch nicht etwa aufgrund der Annahme abgesprochen, sie stünden in einem arbeitsrechtlichen Verhältnis zur Beschwerdeführerin, sondern weil für die sexuellen Dienstleistungen im Rahmen der "...-Parties" nicht die Frauen, sondern die Beschwerdeführerin im eigenen Namen nach aussen in Erscheinung tritt (vgl. noch nicht rechtskräftige Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. Juli 2007, a.a.O., E. 3.4.2). Als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin hat folglich die Beschwerdeführerin zu gelten (E. 3.2 hievor). Aus dem selben Grund kommt es unter den gegebenen Umständen nicht darauf an, inwieweit die Sexarbeiterinnen einkommenssteuerrechtlich als Selbständigerwerbende behandelt werden oder im Innenverhältnis die Frauen der Beschwerdeführerin für Leistungen ihnen gegenüber ein gesondertes Entgelt zu entrichten haben. Ebenso unbeachtlich ist, dass die Sexarbeiterinnen die Einnahmen nach der Party aufgrund der verteilten Stimmen selber – ohne Zutun der Beschwerdeführerin – untereinander abrechnen. Nur der Vollständigkeit halber sei betreffend des behaupteten Werbeauftrags erwähnt, dass die Beschwerdeführerin aus mehrwertsteuerlicher Sicht ohnehin nicht

im Namen der Damen, sondern im eigenen Namen Werbung macht (E. 4.1).

Nicht anders verhält es sich mit den Einwänden der Beschwerdeführerin, den Kunden werde vor ihrer Teilnahme an der "...-Party" bzw. vor der Bezahlung des Entgelts durch Mitarbeiter klar und deutlich mitgeteilt, wie die Party organisiert sei und welche Dienstleistungen sie von den Damen und welche sie von ihr erwarten könnten. Die Kunden würden weiter darüber informiert, dass sie die Fr. 300.-- aus Sicherheitsgründen für die Sexarbeiterinnen entgegennehme und dass dieser Betrag am Ende der Party zur Aufteilung (nach den vergebenen Stimmen) weitergegeben werde. Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin diese Vorbringen nicht belegt, kommt es im vorliegenden Fall darauf nicht an. Massgebend ist zunächst wiederum die Frage, wie das Sexangebot für die Allgemeinheit, für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (noch nicht rechtskräftige Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. Juli 2007, a.a.O., E. 3.4.2; Entscheid der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 4d). Unter diesem Blickwinkel erscheint wie gezeigt (E. 4.1 hievor) jeweils die Beschwerdeführerin als Anbieterin der sexuellen Dienstleistungen am Markt. Selbstverständlich vereinbart der Kunde letztlich mit der einzelnen Dame die Einzelheiten der zu erbringenden Leistung. Dies verändert jedoch genau so wenig wie die Möglichkeit der Frauen, eine Anfrage eines Kunden für eine konkrete Dienstleistung allenfalls auch auszuschlagen, das nach aussen vermittelte Gesamtbild, wonach die Beschwerdeführerin mit der Zuhilfenahme der an der "...-Party" anwesenden Damen als Leistungserbringerin auftritt. Denn, falls die Sexanbieterinnen an der "Tutti-Frutti-Party" tätig sind, unterliegen sie der beschriebenen betriebswirtschaftlichen- und arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit (vgl. E. 4.2 hievor).

Nicht massgeblich sind im Übrigen auch die Fotos mit Angabe des Künstlernamens der jeweils an der Party anwesenden Frauen, welche nach Angaben der Beschwerdeführerin in deren Räumlichkeiten angebracht werden. Vor Bezahlung des Eintrittsgelds hat der Kunde ohnehin keine Möglichkeit, mit einer bestimmten Dame direkten Kontakt aufzunehmen. Soweit die Beschwerdeführerin schliesslich geltend macht, das System der Party werde auf Hinweistafeln im Eingangs-/Kassenbereich sowie nach dem Treppenaufgang im oberen Stock klar und deutlich beschrieben bzw. wiedergegeben und diesbezüglich auf Beilage 5 zur Beschwerde verweist, ist ihr Folgendes

entgegen zu halten: Bei der A4-Kopie mit dem Titel "System der ...-Party" ist weder ein Datum ersichtlich noch sonst in irgendeiner Art und Weise erkennbar, inwiefern es sich dabei tatsächlich um den Text auf den Hinweistafeln handelt, welche im fraglichen Zeitraum angeblich in den Räumlichkeiten gehangen haben sollen. In ihrer Einsprache vom 15. Oktober 2007 hat die Beschwerdeführerin bezüglich der Hinweistafeln jedenfalls einzig einen Augenschein im Erlebnisclub beantragt. Insoweit handelt es sich folglich ebenfalls um eine reine Behauptung. Ebenfalls nichts zu ihren Gunsten ableiten kann die Beschwerdeführerin aus der eingereichten Kopie eines Kassabelegs. Dieser datiert vom 22. November 2004, lautet auf einen Rechnungsbetrag von Fr. 195.-- und hält ausdrücklich fest, dass die frühere Stimmenabgabe wegfalle. Abgesehen davon, dass die Rechnung entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ohnehin die Anforderungen an eine mehrwertsteuerliche direkte Stellvertretung offensichtlich nicht erfüllt (s. auch E. 4.5 hienach) und erst noch nach dem hier massgeblichen Zeitraum erstellt wurde, haben sich auch die Bedingungen in verschiedener Hinsicht geändert.

4.4 Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Durchführung der "...-Parties" und die für das Entgelt von Fr. 300.-- angebotenen sexuellen Dienstleistungen aufgrund des nach aussen sichtbaren Erscheinungsbildes einen integrierten Zweig des Freizeitclubs bzw. der Beschwerdeführerin darstellen. Massgebend ist, dass sie nach aussen im eigenen Namen auftritt. Das gleiche Ergebnis drängt sich angesichts des Grundsatzes der Einheit der Unternehmung (E. 3.3 hievor) auf: Die Umsätze der Frauen anlässlich der "...-Parties" sind mehrwertsteuerlich der Beschwerdeführerin zuzurechnen, da diese Parties entgegen ihrer Auffassung als Betriebszweig der Unternehmung zu betrachten sind (und nicht als Auftragsverhältnis zwischen den Frauen und der Beschwerdeführerin). Mangels mehrwertsteuerlicher Selbständigkeit der Damen wird der Grundsatz der Einheit der Unternehmung nicht durchbrochen (vgl. noch nicht rechtskräftige Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. Juli 2007, a.a.O., E. 3; Entscheid der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 3, 4b). Diese Auffassung rechtfertigt sich im Besonderen auch in Anbetracht des Allgemeinheitsgrundsatzes, welchem angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer (vgl. Art. 1 Abs. 1 MWSTG) gemäss Rechtsprechung im Mehrwertsteuerrecht eine besonders zu gewichtende Bedeutung zukommt. Einschränkungen des Steuerobjekts sowie des Steuersubjekts dürfen nur mit grosser Zurückhaltung ange-

nommen werden (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1372/2006 vom 3. Juli 2007 E. 2.3.2; Entscheid der SRK vom 25. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.75 E. 4c; Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 17. März 1998, veröffentlicht in ASA 68 S. 85; vgl. auch BGE 124 II 202; zum Ganzen: RIEDO, a.a.O., S. 28 ff., 49, 114 ff.). Schon deshalb erscheint gerechtfertigt, dass ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen gestützt auf den Grundsatz der Einheit der Unternehmung für all jene Umsätze (sämtlicher seiner Betriebszweige) als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer zu gelten hat, für die es nach aussen, gegenüber Dritten, im eigenen Namen auftritt (E. 3.2 hievor).

4.5 Da feststeht, dass es den Sexarbeiterinnen in Bezug auf die anlässlich der "...-Parties" erbrachten sexuellen Dienstleistungen an der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit mangelt und die entsprechenden Umsätze der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind, ist dem Argument der reinen Inkassodienstleistung im Sinne eines mehrwertsteuerlichen Inkassoauftrags von vornherein der Boden entzogen. Eine Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin erübrigt sich daher. Aus demselben Grund stellt sich ebenso wenig die Frage nach einer mehrwertsteuerlichen Stellvertretung, ob nun in direkter (als blosser Vermittler) oder indirekter Form. Die Auffassung der Vorinstanz im Einspracheentscheid kann diesbezüglich somit nicht geschützt werden. Soweit sich im Übrigen die Beschwerdeführerin als blosse Vermittlerin betrachtet, scheint sie zu verkennen, dass eine direkte Stellvertretung ohnehin ausgeschlossen ist, wenn sie selbst im eigenen Namen auftritt. Art. 10 Abs. 1 MWSTV regelt unzweideutig jene Fälle, in denen die blossen Vermittler *ausdrücklich* im Namen und für Rechnung der Vertretenen (hier der Damen) auftreten, was in casu ohne jeden Zweifel eben gerade nicht zutrifft.

Nur am Rande sei angemerkt, dass das ausdrückliche Auftreten des Vermittlers im Namen und für Rechnung des Vertretenen eine materiellrechtliche Gültigkeitsvoraussetzung für die Annahme einer mehrwertsteuerlichen Vermittlung bildet. Die Anwendbarkeit der so genannten Pragmatismusbestimmung von Art. 45a MWSTGV, welche sich lediglich auf Formmängel bezieht, steht folglich ausser Frage (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2006 E. 3.3. und 4.2, mit Hinweisen). Art. 45a MWSTGV hätte beispielsweise dann in Betracht gezogen werden können, wenn die Beschwerdeführerin zwar ausdrücklich im Namen der Sexarbeiterinnen

aufgetreten wäre, jedoch mit diesen entgegen den Praxisvorgaben der ESTV nicht über jede einzelne Leistung abgerechnet und Namen und Adresse der Kunden nicht bekannt gegeben hätte oder kein auf Vermittlung lautender Auftrag vorgelegen hätte etc. Die diesbezüglichen Ausführungen der Vorinstanz in der Stellungnahme vom 15. Mai 2007 sowie der Beschwerdeführerin in der Eingabe vom 13. Juni 2007 sind demzufolge nicht relevant.

5.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen abzuweisen und der Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2004 im angefochtenen Umfang von gerundet Fr. 122'689.-- zuzüglich Verzugszins im Ergebnis, wenn auch mit einer anderen Begründung, zu bestätigen.

Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 4'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der Kammerpräsident: Die Gerichtsschreiberin:

Thomas Stadelmann Jeannine Müller

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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: