

# **BGer 2C 927/2019 vom 10. Februar 2020**

Bundesgericht, 2020-02-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_927\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_927_2019)

FR: TF 2C 927/2019 du 10 février 2020

IT: TF 2C 927/2019 del 10 febbraio 2020

## **Regeste**

Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2013-2016 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

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

### **E. 1.2**

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

### **E. 1.3**

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

### **E. 1.4**

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

gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt ( BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18).

### **E. 2.1**

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

#### **E. 2.2.1**

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

#### **E. 2.2.2**

Bei Prüfung der selbständigen Erwerbstätigkeit darf grundsätzlich auch für mehrwertsteuerliche Zwecke die direktsteuerliche Praxis herangezogen werden. Demzufolge besteht die selbständige Erwerbstätigkeit in einem Vorgehen, bei welchem die natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt ( BGE 125 II 113 E. 5b S. 120 [DBG]; 138 II 251 E. 2.4.2 S. 256 f. [MWSTG]; 143 V 177 E. 3.3 S. 183 f. [AHVG]). Als unselbständig erwerbstätig ist dagegen im Allgemeinen zu betrachten, wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist, einen Lohn bezieht und kein eigentliches Unternehmerrisiko trägt. Die Abgrenzung hat im Einzelfall anhand aller betriebswirtschaftlichen Gegebenheiten zu erfolgen. Die zivilrechtlichen Verhältnisse sind nicht ausschlaggebend, bilden aber ein Indiz ( BGE 144 V 111 E. 4.2 S. 112 f.). Entschädigungen für unselbständig ausgeübte Tätigkeiten gelten nicht als Entgelt und führen daher zu keiner subjektiven Steuerpflicht ( Art. 18 Abs. 2 lit. j MWSTG ).

#### **E. 2.2.3**

Die selbständige Erwerbstätigkeit erfordert mehrwertsteuerlich den Aussenauftritt unter eigenem Namen ( Art. 10 Abs. 1 bis lit. b MWSTG ). Im Mehrparteienverhältnis gilt eine Leistung von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt ( Art. 20 Abs. 1 MWSTG ; Urteile 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.1; 2C\_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 3.2; zum Ganzen: CLAUDIO FISCHER, in: Basler Kommentar,

MWSTG, 2015, N. 7 und 48 ff. zu Art. 10 MWSTG ; PIERRE MARIE GLAUSER, ebenda, N. 1 und 18 zu Art. 20 MWSTG ; RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche "Aussenauftritt", in: ASA 82, S. 451 ff., insb. 462 f.). Die Vorinstanz stellt insbesondere im Zusammenhang mit erotischen Dienstleistungen darauf ab, wie das Angebot für die Allgemeinheit, gewissermassen für einen "neutralen Dritten", objektiv erkennbar in Erscheinung trete. Ausgangspunkt für die Prüfung des objektiven Erscheinungsbildes bildet dabei regelmässig der Internetauftritt (angefochtener Entscheid E. 2.2.4).

#### **E. 2.2.4**

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

#### **E. 2.2.5**

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

#### **E. 2.2.6**

Die Vorinstanz erwägt, das Argument der Beschwerdeführerin, wonach auch die Frauen weibliche Gäste gewesen seien und Eintritt bezahlt hätten, verfange nicht; die Frauen hätten Dienstleistungen erbracht und seien keine Gäste im herkömmlichen Sinn. Dies ist nicht zu beanstanden. Die Frage, ob unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten selbständige oder

unselbständige Erwerbstätigkeit bestehe, ruft einer umfassenden Würdigung konkreten Einzelfall, wobei die gesamten betriebswirtschaftlichen Gegebenheiten zu berücksichtigen sind (vorne E. 2.2.2). Das angeblich bis dahin einzigartige Geschäftsmodell ("Show-Erotic-World") mit "völlig neuen Angeboten und Betriebsabläufen" bleibt zum einen unklar, zumal sich die Ausführungen der Beschwerdeführerin im wesentlichen in der Behauptung erschöpfen, beim Club handle es sich um kein Bordell und man könne sich arbeitsvertraglich gar nicht verpflichten, sexuelle Dienstleistungen zu erbringen. Zum andern erscheinen die vorgebrachten Argumente als weit hergeholt und den individuellen Sachumständen wenig angepasst. Bei einem pauschalen Bruttoeinkommen von Fr. 250.-- pro Tag und Frau (Sachverhalt, lit. C), das die Beschwerdeführerin jedenfalls nicht rechtsgenügend bestreitet, dürfte von vornherein auf der Hand liegen, dass die geschilderten Investitionen und Betriebskosten von mehreren zehntausend bis hunderttausend Franken für die Frauen unerschwinglich sind. Die Frauen gehen - auch in der Wahrnehmung eines "neutralen Dritten" - ihrer Tätigkeit im geschützten Rahmen des Clubs nach und erbringen die vom Club angepriesenen Leistungen.

### **E. 2.2.7**

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

### **E. 2.2.8**

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

### **E. 2.3.1**

Nach dem Gesagten sind die von den Frauen erbrachten Leistungen mehrwertsteuerrechtlich der Beschwerdeführerin zuzurechnen ( Art. 20 Abs. 1 MWSTG ; vorne E. 2.2.3). Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz hat diese die entsprechenden Umsätze freilich nicht verbucht (Sachverhalt, lit. E). Die ESTV war daher gehalten ( Art. 79 MWSTG ), eine pflichtgemässe Schätzung der massgebenden Umsätze vorzunehmen. Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer Bewertung oder Schätzung nur zurückhaltend, das heisst auf offensichtliche Fehler und

Irrtümer hin. Es obliegt der steuerpflichtigen Person, die Unrichtigkeit der Schätzung zu beweisen. Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend zu erbringen. Die steuerpflichtige Person kann sich vor Bundesgericht nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensbetätigung in allgemeiner Weise zu kritisieren. Vielmehr hat sie nachzuweisen, dass die behördliche Schätzung offensichtlich unrichtig ist, was zur Umkehr der Beweislast führt (vgl. zu den insofern gleichartigen direkten Steuern Art. 183 Abs. 1bis DBG ; zum Ganzen: Urteil 2C\_1069/2017 vom 16. April 2018 E. 2.3, nicht publ. in: BGE 144 II 273 ).

### **E. 2.3.2**

Die Beschwerdeführerin kritisiert, dass die annäherungsweise Ermittlung durch die Abteilung Recht "vom Büro aus" vorgenommen worden sei, dies in Missachtung der vor Ort gesammelten Ergebnisse der Abteilung Externe Prüfung. Das Ersuchen um eine Besprechung mit dem Chef der Hauptabteilung Mehrwertsteuer habe die ESTV unbeantwortet gelassen. Die Schätzung beruhe auf "reiner Willkür" und sei "nicht rechtens". Insbesondere seien falsch deklarierte Positionen aus den Quellensteuerabrechnungen herangezogen worden. Das Revisionsgesuch im Quellensteuerpunkt sei noch hängig. Mit diesen pauschalen, eher knappen Bemerkungen genügt die Eingabe den gesetzlichen Anforderungen in keiner Weise. Selbst unter Berücksichtigung dessen, dass eine Laienbeschwerde vorliegt, weswegen die formellen Anforderungen praxisgemäss niedriger angesetzt werden (Urteil 2C\_74/2020 vom 23. Januar 2020 E. 2.3), lässt die Beschwerdeführerin jede Auseinandersetzung mit der für die Beweiswürdigung zentralen Verfassungsfrage vermissen.

### **E. 2.4.1**

Die Beschwerdeführerin macht sinngemäss geltend, mit der Einschätzungsmitteilung vom 24. November 2017 (Sachverhalt, lit. B) habe die ESTV über die nicht "beeinspruchten" Punkte rechtskräftig entschieden. Die Einsprache sei ausdrücklich auf die jene 65 Prozent des Umsatzanteils beschränkt gewesen, die bei zutreffender Betrachtung unter die Steuerausnahme zu liegen kämen (Sachverhalt, lit. F). In Bezug auf die erotischen Leistungen der Frau sei die Einschätzungsmitteilung in (Teil-) Rechtskraft erwachsen. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden: Kontrollen der ESTV sind innerhalb von 360 Tagen seit Ankündigung mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen. Diese hält den Umfang der Steuerforderung in der Kontrollperiode fest ( Art. 78 Abs. 5 MWSTG ). Die Einschätzungsmitteilung wird im Gesetz nicht näher umschrieben; es handelt sich um ein Rechtsinstitut sui generis. Praxis und Doktrin qualifizieren die Einschätzungsmitteilung als Verfügungssurrogat (succédane de décision; BGE 140 II 202 E. 5.5 S. 207; Urteil 2C\_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.3.1 mit zahlreichen Hinweisen).

### **E. 2.4.2**

Die Ausführungen der Beschwerdeführerin finden insofern im Bundesrecht eine Grundlage, als die Steuerforderung auch durch die schriftliche Anerkennung oder die vorbehaltlose Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung durch die steuerpflichtige Person rechtskräftig wird ( Art. 43 Abs. 1 lit. b MWSTG ; Urteile 2C\_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.3.2; 2C\_486/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.6). Im bundesgerichtlichen Verfahren bringt die Beschwerdeführerin hierzu vor, sie habe ihre seinerzeitige Einsprache ausdrücklich auf den Umsatzanteil von 65 Prozent beschränkt. Die Vorinstanz hält demgegenüber fest, dass die Clubbetreiberin die Steuerforderung bestritten und deren Aufhebung verlangt habe. Dies

ist für das Bundesgericht - mangels rechtsgenügender Bestreitung - verbindlich ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Der Blick in die Akten, der insofern zulässig ist ( Art. 105 Abs. 2 BGG ), verdeutlicht, dass im Schreiben vom 12. Dezember 2017 (Sachverhalt, lit. C) tatsächlich im Wesentlichen von der Behandlung der "kulturellen Veranstaltungen" die Rede ist. Der Brief endet freilich mit der ultimativen Aufforderung: "Wir erwarten die Löschung (...) und die Rückzahlung der bisher bezahlten Mehrwertsteuerbeträge!". In der Eingabe vom 15. Dezember 2017 (auch dazu Sachverhalt, lit. C) weitete die Steuerpflichtige alsdann ihre Kritik auf sämtliche Bereiche der Einschätzungsmitteilung aus. Von einer schriftlichen Anerkennung im Sinne von Art. 43 Abs. 1 lit. b MWSTG kann vor diesem Hintergrund von vornherein nicht gesprochen werden, was einer (Teil-) Rechtskraft entgegensteht.

### **E. 2.5**

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

### **E. 2.6**

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

### **E. 3**

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

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.