

# **BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-06-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4326\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4326_2019)

FR: TAF A-4326/2019 du 22 juin 2021

IT: TAF A-4326/2019 del 22 giugno 2021

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) 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 hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Auf die funktionelle Zuständigkeit ist im Folgenden (E. 2.1-2.1.4) einzugehen, wobei zunächst die übrigen Eintretensvoraussetzungen sowie namentlich das anwendbare Recht zu prüfen bzw. festzustellen sind.

### **E. 1.2**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

### **E. 1.3**

Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

### **E. 1.4**

Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

### **E. 1.5**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid 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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

### **E. 1.6**

Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (teilweise eingeschränkt durch Mitwirkungspflichten

der Verfahrensbeteiligten). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.).

### **E. 1.7**

Ist ein Sachverhalt nicht erstellt bzw. bleibt ein Umstand unbewiesen, ist zu regeln, wer die Folgen der Beweislosigkeit trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweibelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (anstelle vieler: Urteil des BGer 2C\_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.4 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 1.8**

Gestützt auf den Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG), welcher im Beschwerdeverfahren gilt, ist das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen anzuwenden (statt vieler: BGE 131 II 200 E. 4.2). Dies bedeutet, dass das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteile des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 1.5 und A-3678/2016 vom 6. August 2018 E. 2.2; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 1.54).

### **E. 1.9.1**

Der vorliegend umstrittene Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2011 bis 2016. Damit kommen das MWSTG und die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) zur Anwendung (Art. 112 Abs. 1 MWSTG e contrario). Massgebend ist dabei die in den zu beurteilenden Steuerperioden geltende Fassung des MWSTG, auf die nachfolgend auch referenziert wird. Nicht zu berücksichtigen sind im vorliegenden Fall namentlich die per 1. Januar 2018 und 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Änderungen des MWSTG.

### **E. 1.9.2**

Wird im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall - da die gesetzlichen Vorschriften soweit hier interessierend inhaltlich nicht geändert wurden - auch für das MWSTG übernommen werden kann.

### **E. 2.1**

Als erstes ist zu prüfen, ob es der Vorinstanz gestattet war, die Einschätzungsmitteilung vom 31. August 2017 in Form einer Verfügung zu erlassen.

### **E. 2.1.1**

Die Beschwerdeführerin bringt diesbezüglich vor, keiner der in Art. 82 MWSTG genannten Konstellationen sei vorliegend einschlägig. Eine Gefährdung des Steuerbezugs sei auch nicht gegeben, da sie ins Recht gefasst werde und nicht die B.\_\_\_\_\_ AG; sie führe ja nach wie vor einen Geschäftsbetrieb und wolle diesen auch nicht aufgeben. Bezüglich der Gefährdung könne sich die ESTV vorliegend auch nicht auf BGE 132 IV 40 berufen, da jenem Verfahren ein Strafverfahren wegen Widerhandlungen gegen Art. 20 des Bundesgesetzes vom 19. Dezember 1997 über eine leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe (SVAG, SR 641.81) zugrunde lag. Die ESTV hätte ihre allfällige Forderung mittels einer Einschätzungsmitteilung und nicht in Form einer Verfügung erlassen müssen. Der Einspracheentscheid und die Verfügung seien daher aufzuheben bzw. als nichtig zu erklären, da es sich um einen schwerwiegenden Formfehler und daher um einen krassen Verfahrensfehler handle. Sie sei nämlich gezwungen gewesen, innert Rechtsmittelfrist zu handeln und Einsprache zu erheben, womit ihr verunmöglicht worden sei, sich zur Sache materiell zu äussern, Beweismittel beizubringen und Anträge zu stellen. Eventualiter sei die Sache an die ESTV zum Erlass einer Einschätzungsmitteilung zurückzuweisen. Die Vorinstanz entgegnet, die B.\_\_\_\_\_ AG bzw. die Beschwerdeführerin als deren Steuernachfolgerin und die tatsächlich für sie handelnden Personen hätten den ordentlichen Abschluss der Kontrolle verunmöglicht, unwahre Angaben gemacht und bewusst den Konkurs der B.\_\_\_\_\_ AG herbeigeführt, um ausstehende Steuerschulden zu umgehen. Ausserdem sei die Beschwerdeführerin auch umgehend als neue Betreiberin der beiden Clubs eingesetzt worden. Es seien somit nicht nur Mitwirkungs- und Auskunftspflichten verletzt worden, sondern die Erhebung und die Veranlagung der Steuernachforderung seien massiv gefährdet gewesen. Sie - die Vorinstanz - sei folglich nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet gewesen, die Einschätzungsmitteilung in Form einer Verfügung zu erlassen. Im Rahmen ihrer Vernehmlassung führt sie überdies aus, die eventual beantragte Rückweisung zum Erlass einer Einschätzungsmitteilung gehe im Ansatz fehl, weil die Beschwerdeführerin gegen die Verfügung, welche die Nachforderung festgesetzt habe, Einsprache habe erheben können und das rechtliche Gehör somit nicht verletzt worden sei. Sodann befasse sich das Bundesgericht in seinem Urteil BGE 132 IV 40 mit der allgemeinen Definition der konkreten Steuergefährdung; dieses sei - entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin - auch auf den vorliegenden Fall anwendbar.

### **E. 2.1.2.1**

Laut Art. 82 MWSTG trifft die ESTV von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person alle für die Steuererhebung erforderlichen Verfügungen. Nach Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts ist es grundsätzlich nicht zulässig, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG auszugestalten (vgl. statt vieler: BGE 140 II 202 E. 5 f.; Urteil des BGer 2C\_842/2014 vom 17. Februar 2015 E. 5.2; Urteile des BVer A-7176/2014 vom 12. März 2015 E. 1.2.4.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_326/2015 vom 24. November 2016] und A-5384/2014 vom 3. März 2015 E. 1.3.2 mit weiterem Hinweis; Martin Kocher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 82 N. 13). Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung darf eine Einschätzungsmitteilung, mit welcher eine Kontrolle abgeschlossen wird, jedoch dann in Form einer Verfügung erlassen

werden, wenn die speziellen Umstände des Einzelfalles es rechtfertigen. Dies ist laut Bundesgericht dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige von vornherein mitteilt, dass er die Feststellungen der Steuerbehörde bestreiten werde, sich kategorisch weigert, am Ende der Kontrolle die Stellungnahme der Steuerbehörde anzuerkennen oder wenn die Erhebung der Steuer konkret gefährdet erscheint (BGE 140 II 202 E. 6.3.5; Urteil des BVGer A-7176/2014 vom 12. März 2015 E. 2.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_326/2015 vom 24. November 2016]; vgl. auch: Kocher, Kommentar MWSTG, Art. 82 N. 14).

#### **E. 2.1.2.2**

Zunächst ist festzuhalten, dass eine Verfahrenspflichtverletzung gemäss Art. 98 MWSTG, welche lediglich eine abstrakte Steuergefährdung beinhaltet, noch nicht ausreicht, um eine konkrete Gefährdung der Steuererhebung im Sinn der soeben zitierten Rechtsprechung zu bewirken (Urteil des BVGer A-7176/2014 vom 12. März 2015 E. 2.3.1 mit weiteren Hinweisen). Mit der Vorinstanz hingegen einig zu gehen ist, dass sich das Bundesgericht in BGE 132 IV 40 mit der allgemeinen Definition der konkreten Steuergefährdung befasst hat und dieses Urteil auch im vorliegenden Zusammenhang herangezogen werden kann (vgl. auch: Urteil des BVGer A-7176/2014 vom 12. März 2015 E. 2.3.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_326/2015 vom 24. November 2016]). Danach liegt eine konkrete Gefährdung vor, wenn die Wahrscheinlichkeit oder nahe Möglichkeit einer Verletzung des geschützten Rechtsgutes gegeben ist bzw. infolge der Verletzung der Mitwirkungs- und Auskunftspflichten im Zusammenhang mit der Veranlagung und Erhebung von Steuern und Abgaben die Wahrscheinlichkeit oder nahe Möglichkeit der Veranlagung einer zu niedrigen Steuer besteht (BGE 132 IV 40 E. 2.2.2).

#### **E. 2.1.3**

Vorliegend vermag die Vorinstanz mit ihrer Begründung sowie anhand der Akten eine konkrete Gefährdung aufzuzeigen: Am 18. März 2016 wurde hinsichtlich der B. \_\_\_\_\_ AG eine Mehrwertsteuerkontrolle durchgeführt. Die ESTV kam hierbei zum Ergebnis, dass die Umsätze unvollständig deklariert worden seien und informierte darüber den Treuhänder der B. \_\_\_\_\_ AG. Am Tag der angesetzten Abschlussbesprechung vom 11. Mai 2016 teilte besagter Treuhänder der ESTV mündlich mit, er habe sein Mandat aufgrund offener Miet- und Treuhandschulden niedergelegt und könne der ESTV nicht mehr weiterhelfen (Sachverhalt Bst. B). Am 23. Februar 2017 wurde die B. \_\_\_\_\_ AG sodann aufgelöst und am 10. März 2017 wurde das konkursamtliche Verfahren mangels Aktiven eingestellt. Die Gesellschaft wurde schliesslich am 19. Juni 2017 von Amtes wegen gelöscht (Sachverhalt Bst. D). Laut eigenen Angaben der Beschwerdeführerin führt sie seit dem 1. Juni 2016 die beiden Clubs (Sachverhalt Bst. C.c). Aktenkundig ist jedoch, dass sie die Clubs tatsächlich bereits im Mai 2016 betrieben hat (vgl. hierzu: VB 9, Bericht der Kantonspolizei [...] vom 9. Juli 2017; VB 5, Kontoblatt 5200 [Löhne, 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2016] der Beschwerdeführerin [in welchem bereits im Mai 2016 Löhne verbucht wurden]; VB 7, Lohnbescheinigung 2016 der Ausgleichskasse [...] bzgl. der Beschwerdeführerin [Abrechnungsperiode Mai 2016 bis Dezember 2016]). Vorliegend wurde ein ordentlicher Abschluss der Mehrwertsteuerkontrolle erschwert und der ESTV gegenüber wurden nachweislich unwahre Angaben gemacht. Dadurch hat insbesondere die Beschwerdeführerin ihre Mitwirkungs- und Auskunftspflichten im Zusammenhang mit der Veranlagung und Erhebung von Mehrwertsteuern verletzt. Durch die Auflösung der B. \_\_\_\_\_ AG und die umgehende Weiterführung der beiden Betriebe durch die Beschwerdeführerin wurde zudem, wie nachstehend noch dargelegt werden wird, eine

Steuerungsumgehung begangen (E. 3.3); dies in der Absicht, es der ESTV zu verunmöglichen, die Steuerforderung durchzusetzen. Durch dieses Verhalten der beteiligten Gesellschaften wurde, gesamthaft betrachtet, eine nahe Möglichkeit geschaffen, die Nachforderung der Mehrwertsteuer bezüglich der unvollständig deklarierten Umsätze zu vereiteln bzw. zu niedrige Mehrwertsteuern zu veranlagern. Unbehelflich ist schliesslich der Einwand der Beschwerdeführerin, eine Gefährdung des Steuerbezugs sei nicht gegeben, da die Beschwerdeführerin - welche nach wie vor einen Geschäftsbetrieb betreibt - ins Recht gefasst werde und nicht die (bereits gelöschte) B.\_\_\_\_\_ AG. Tatsache ist, dass durch das Zusammenspiel der beiden Gesellschaften eine Wahrscheinlichkeit der Steuergefährdung geschaffen wurde.

#### **E. 2.1.4**

Insgesamt gelingt es der Vorinstanz somit aufzuzeigen, dass besondere Umstände die Verkürzung des gesetzlich vorgesehenen Verfahrensablaufs und somit den Erlass der Einschätzungsmitteilung vom 31. August 2017 in Form einer Verfügung gerechtfertigt haben. Weder die Verfügung noch der Einspracheentscheid sind daher aufzuheben oder als nichtig zu erklären. An diesem Ergebnis nichts zu ändern vermag der Einwand der Beschwerdeführerin, es sei ihr verunmöglicht worden, sich zur Sache materiell zu äussern, Beweismittel beizubringen und Anträge zu stellen. In Übereinstimmung mit der Vorinstanz ist festzustellen, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Einsprache gegen die Verfügung sowie im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens die Möglichkeit hatte, sich zu äussern und Beweismittel beizubringen. Zwar war dies - anders als bei einer Einschätzungsmitteilung, welche den informellen Austausch ermöglichen soll - einzig innert Rechtsmittelfrist bzw. auf dreissig Tag beschränkt möglich. Da vorliegend aber gerade besondere Umstände den Erlass der Einschätzungsmitteilung in Form einer Verfügung begründet haben, ist dies nicht zu beanstanden. Die Sache ist demzufolge auch nicht an die ESTV zum Erlass einer Einschätzungsmitteilung zurückzuweisen. Das Bundesverwaltungsgericht ist damit auch funktional zur Behandlung der Sache zuständig.

#### **E. 2.2.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG).

#### **E. 2.2.2**

Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG).

#### **E. 2.2.3**

Mehrwertsteuerpflichtig und damit Steuersubjekt der Mehrwertsteuer ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und

b MWSTG [in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung gemäss AS 2009 5203]). Befreit von der Steuerpflicht ist ein Steuerpflichtiger unter anderem, wenn er im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG [in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung gemäss AS 2009 5203]).

### **E. 2.3.1**

Ob eine Tätigkeit in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als selbständig oder unselbständig erbracht zu qualifizieren ist, bestimmt sich rechtsprechungsgemäss aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (Urteile des BGer 2C\_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 3.3 f., 2C\_850/2014 und 2C\_854/2014 vom 10. Juni 2016 [in BGE 142 II 388 nicht, aber in der Revue de droit administratif et de droit fiscal {RDAF} 2016 II 615 S. 619 publizierte] E. 8.1.1, 2C\_554/2010 vom 21. September 2011 E. 2.2). Dabei hat die Beurteilung der Tätigkeit in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteile des BVGer A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2.1 und A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.4.1 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.3.2**

Wichtige Indizien für die selbständige Ausübung einer 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 die Freiheit, die Erfüllung der Aufgaben selbständig organisieren zu können. Eine Rolle spielen kann ferner, ob jemand Personal beschäftigt, erhebliche Investitionen tätigt, über eigene Geschäftsräumlichkeiten verfügt, verschiedene und wechselnde Auftraggeber hat sowie betriebswirtschaftlich und arbeitsorganisatorisch unabhängig ist (Urteile des BGer 2C\_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 3.4, 2C\_850/2014 und 2C\_854/2014 vom 10. Juni 2016 E. 8.1.1 und 2C\_554/2010 vom 21. September 2011 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 3.2; vgl. auch BGE 138 II 251 E. 2.4.2).

### **E. 2.3.3**

Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich und nach dem neuen Recht ausdrückliches Erfordernis für die subjektive Steuerpflicht (Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG [in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung gemäss AS 2009 5203]). Das Auftreten in eigenem Namen im Aussenverhältnis ist auch für die Zurechnung der einzelnen Umsätze bzw. die Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers entscheidend (vgl. Art. 20 Abs. 1 MWSTG). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (zum Ganzen statt vieler: BVGE 2016/23 E. 2.2.2; Urteile des BVGer A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2.3 und A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.2.2; Ralf Imstepf, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82 S. 451 ff.).

### **E. 2.3.4**

Im Zusammenhang mit erotischen Dienstleistungen hat das Bundesverwaltungsgericht wiederholt festgehalten, dass bei der Beurteilung der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit bzw. des «Aussenauftritts» massgebend sei, wie das Angebot für die Allgemeinheit, für

einen neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung trete (Urteile des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 3.1.1, A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 3.1.1 und A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 3.1.1 mit weiteren Hinweisen). Ausgangspunkt für die Prüfung dieses objektiven Erscheinungsbildes bildete in den genannten Fällen regelmässig der Internetauftritt (E. 3.1.2 der erwähnten Urteile; vgl. auch: Urteil des BVGer A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2.4).

#### **E. 2.4**

Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgen nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Die steuerpflichtige Person hat eigenständig festzustellen, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt (vgl. Art. 66 Abs. 1 MWSTG), die Steuerforderung selber zu ermitteln (vgl. Art. 71 MWSTG) und diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu begleichen (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip wurde zwar leicht gelockert (Urteil des BGer 2C\_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.1; Urteil des BVGer A-361/2017 vom 30. Oktober 2018 E. 4.2.2), bedeutet jedoch weiterhin, wie bereits nach dem altem Recht, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.4.1 und A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 2.1).

#### **E. 2.5**

Art. 70 Abs. 1 MWSTG verpflichtet den Mehrwertsteuerpflichtigen zur ordnungsgemässen Buchführung nach handelsrechtlichen Grundsätzen. Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (vgl. Urteile des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.3.2, A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.4.2 und A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 2.2.1; Beatrice BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 70 MWSTG N. 4 ff.).

#### **E. 2.6.1**

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), nimmt die ESTV eine sogenannte Ermessenseinschätzung vor (Art. 79 MWSTG; vgl. zu diesen beiden Konstellationen ausführlich: Urteile des BVGer A-4544/2019 und A-4545/2019 vom 5. Mai 2020 E. 2.5.2 sowie A-6686/2018 und A-6691/2018 vom 30. August 2019 E. 2.5.2).

#### **E. 2.6.2**

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen (statt vieler: Urteil des BGer 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2). Hierbei hat sie diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des BVGer A-4544/2019 und A-4545/2019 vom 5. Mai 2020 E. 2.6.1 f. sowie A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.6.2, je mit weiteren Hinweisen). In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden

Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6.4, A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.2 und A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 530 ff.).

### **E. 2.6.3**

Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. Umlageverfahren), vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_657/2012 vom 9. Oktober 2012 E. 3.1; Urteile des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.5.3 mit weiteren Hinweisen sowie A-5743/2015 vom 7. November 2016 E. 3.3.6; Jürg Steiger, Kommentar MWSTG, Art. 79 N. 29).

### **E. 2.7.1**

Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (E. 1.5) eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt es nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (statt vieler: Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.8.2). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt (Urteile des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3 und 2C\_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

### **E. 2.7.2**

Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach der vorn genannten Beweislastregel (vgl. E. 1.7) die ESTV beweisbelastet. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.7.1) vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig («zweite Stufe»), obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen («dritte Stufe»; vgl. anstelle vieler: Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8.2 und A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.8.3, je mit weiteren Hinweisen). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und hat sie auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8.2, A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.6.3 sowie A-3141/2015 und

A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 8.3.3).

### **E. 2.8.1**

Steuerpflichtige Personen können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit findet ihre Grenze in dem aus dem verfassungsrechtlichen Verbot des Rechtsmissbrauchs (Art. 5 Abs. 3 BV, vgl. auch Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (vgl. BGE 98 Ib 314 E. 3d; Urteile des BGer 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.7 f. und 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.5.1; statt vieler: Urteile des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.5 und A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.1; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, Rz. 40 und 98).

### **E. 2.8.2**

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer (statt vieler: BGE 131 II 627 E. 5.2, 93 I 722 E. 1; vgl. zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung ferner MARLENE KOBIERSKI, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, 2012, S. 87 ff.), welche auch für die Mehrwertsteuer übernommen wurde (BGE 138 II 239 E. 4.2; statt vieler: Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn: erstens eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Für die Annahme einer Steuerumgehung muss mit anderen Worten eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (sog. «objektives» Element oder «Umwegstruktur»); zweitens angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dieses sog. «subjektive» Element (oder «Missbrauchsabsicht») spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen ist, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen; drittens das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde es von den Steuerbehörden hingenommen (sog. «effektives» Element oder «Steuervorteil»).

### **E. 2.8.3**

Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung betrifft, ist das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Das heisst, für die Annahme einer Steuerumgehung muss eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.1).

### **E. 2.8.4**

Das sog. «subjektive» Element spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen. Wie sich im Kontext der Mehrwertsteuer deutlich zeigt, kann eine Steuerersparnis aber bereits darin liegen, dass einerseits die Erhebung von Steuern vermieden wird, andererseits, dass zusätzliche Steuerrückvergütungen - beispielsweise mittels Vorsteuerabzug - bewirkt werden (vgl. Urteile des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.2 und 2C\_146/2010 vom 15.

August 2012 E. 4.1.4).

### **E. 2.8.5**

Das Bundesgericht will die Steuerumgehungs doktrin - im Sinn einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinns einer Norm - nur in ganz ausserordentlichen Situationen anwenden (vgl. hierzu ausführlich statt vieler: BGE 138 II 239 E. 4.1 und Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.3, je mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.8.6**

Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen (BGE 138 II 239 E. 4.4). Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (statt vieler: BGE 138 II 239 E. 4.1, 131 II 627 E. 5.2). Das kann namentlich bedeuten, dass zur steuerlichen Beurteilung die formale zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts negiert und auf seine wirtschaftlichen Auswirkungen abgestellt wird (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.6.4 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.9.1**

Wer ein Unternehmen übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers oder der Rechtsvorgängerin ein (Art. 16 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Rechtsprechung und Lehre zum alten Recht trat eine Steuernachfolge dann ein, wenn das bisherige Unternehmen wegfiel und eine Gesamt- oder Einzelnachfolge von Aktiven und Passiven einer Unternehmung erfolgte. Dabei genügte - ungeachtet der etwaigen Nichterfüllung von Formvorschriften - das tatsächliche Zusammenführen zweier Unternehmungen, falls das Vorgehen im Ergebnis der Übernahme von Aktiven und Verbindlichkeiten gleichkam (BGE 146 II 73 E. 2.2.3; Urteile des BGer 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2 und 2A.351/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2; Urteile des BVGer A-5649/2017 und A-5657/2017 vom 6. September 2018 E. 2.6.1 f. sowie A-3141/2015 und A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 7.1). Jedenfalls war stets von der Übernahme einer juristischen Person bzw. einer Unternehmung «mit Aktiven und Passiven» die Rede, wobei laut bundesgerichtlicher Praxis sämtliche Aktiven und Verbindlichkeiten übertragen werden mussten (BGE 146 II 73 E. 2.2.4). Im aktuell geltenden und hier anwendbaren Art. 16 Abs. 2 MWSTG ist das Erfordernis der Übernahme mit Aktiven und Passiven nicht mehr enthalten und es wird nur noch daran angeknüpft, dass die übernehmende steuerpflichtige Person ein «Unternehmen übernimmt» (vgl. zum Begriff des Unternehmens: E. 2.9.2). Hierdurch wurde Art. 16 Abs. 2 MWSTG in Übereinstimmung mit dem Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG, SR 221.301) gebracht (zum Ganzen: BGE 146 II 73 E. 2.3.1 f.; Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885 ff. [nachfolgend: Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer], 6957 f.; Claudio Fischer, Kommentar MWSTG, Art. 16 N. 12; vgl. Urteile des BVGer A-5649/2017 und A-5657/2017 vom 6. September 2018 E. 2.6.1 sowie A-3141/2015 und A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 7.1).

### **E. 2.9.2**

Ob eine Unternehmensübernahme vorliegt, muss im Einzelfall beurteilt werden. Damit eine solche Übernahme vorliegt, müssen gemäss FusG insbesondere nicht sämtliche Aktiven

und Passiven oder wesentliche Bestandteile davon übernommen werden. Eine Fusion nach Art. 3 ff. FusG gilt in jedem Fall als Unternehmensübernahme. Demgegenüber stellen Umwandlungen im Sinne des Fusionsgesetzes keine Unternehmensübernahme dar, da in diesem Fall kein Rechtsübergang stattfindet, mithin gar kein Unternehmen übertragen wird, sondern lediglich das Rechtskleid des Unternehmensträgers ändert (Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, 6957 f.; vgl. auch: Fischer, Kommentar MWSTG, Art. 16 N. 16). Sofern ein Unternehmen als Einheit übertragen wird, ist die Art der Übertragung nicht relevant. Sie kann gestützt auf eine Singularsukzession (z.B. die Überführung einer Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft nach Obligationenrecht) oder durch eine Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung nach Fusionsgesetz erfolgen (Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, 6958; vgl. auch: Fischer, Kommentar MWSTG, Art. 16 N. 19). Unterschiede zeigen sich hingegen darin, dass der übertragende Unternehmensträger entweder fortbesteht (Singularsukzession) oder als Rechtssubjekt untergeht (Fusion; Fischer, Kommentar MWSTG, Art. 16 N. 19; vgl. zum ganzen Abschnitt auch: BGE 146 II 73 E. 2.3.2). Ausgehend davon - so das Bundesgericht in BGE 146 II 73 -, dass das Fusionsrecht insbesondere auch die Vermögensübertragung eines Teilvermögens (Art. 69 ff. FusG) zulasse und damit nicht zwangsläufig die gesamten Aktiven und Passiven übertragen werden müssten, scheine die Meinung des Bundesrats dahinzugehen, neurechtlich auch eine partielle Steuernachfolge zuzulassen. Auch die Literatur befürwortet teils die Möglichkeit der partiellen Steuernachfolge, womit die angestrebte Übereinstimmung zwischen Art. 16 Abs. 2 MWSTG und Art. 69 Abs. 1 FusG hergestellt wäre. Das Bundesgericht fährt fort, der Wortlaut von Art. 16 Abs. 2 MWSTG lasse diese Gleichstellung zu. Die Steuernachfolge könne unabhängig davon eintreten, ob der übertragende Unternehmensträger zivilrechtlich untergehe (zum Ganzen ausführlich: BGE 146 II 73 E. 2.3.2 f. mit weiteren Hinweisen; Bossart Meier/Clavadetscher, MWSTG Kommentar, Art. 16 MWSTG N. 16 f. mit Verweis auf Art. 15 MWSTG N. 26 ff.; vgl. auch: Suter/Wartmann/Brusa, Bundesgericht öffnet Tore für partielle Steuersukzessionen, in: Expert Focus [EF] 8/20, S. 562 ff., S. 563; a.M.: Fischer, Kommentar MWSTG, Art. 16 N. 13 und Urteile des BVGer A-5649/2017 und A-5657/2017 vom 6. September 2018 E. 2.6.2 2. Abschnitt sowie A-3141/2015 und A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 7.2; vgl. ferner die [bisher nicht gerichtlich überprüfte] neuste Praxis der ESTV zur Übernahme eines Teilvermögens: Mehrwertsteuer-Branchen-Info Nr. 11 «Meldeverfahren» Ziff. 5.4, publiziert am 20. Mai 2021). Als «Unternehmen» nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG ist jedoch nicht ein Unternehmen i.S.v. Art. 10 MWSTG gemeint (Bossart Meier/Clavadetscher, MWSTG Kommentar, Art. 15 MWSTG N. 34; Ivo P. Baumgartner et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 Rz. 104; Marc Vogelsang, Ausweitung der Steuersukzession im Mehrwertsteuerrecht, in: Steuer Revue [StR] 75/2020, S. 630 ff., S. 635 f.). Vielmehr ist wohl ein «organisch in sich geschlossene[r] Teil des Vermögens oder Geschäftes» gemeint (Urteil des BGer 4A\_256/2008 vom 29. Oktober 2008 E. 4.1; vgl. auch: Bossart Meier/Clavadetscher, MWSTG Kommentar, Art. 15 MWSTG N. 34, welche von einem betriebswirtschaftlichen Begriff ausgehen). Ein wichtiges Indiz dafür, dass eine Steuersukzession vorliegt, bildet die Tatsache, dass mit der Transaktion auch Geschäftsunterlagen, namentlich die Buchhaltung, auf den Übernehmenden übertragen werden (Baumgartner et al., a.a.O., § 3 Rz. 107; a.M.: Vogelsang, a.a.O., S. 630 ff., S. 637 [Fussnote 43]).

### **E. 2.9.3**

Rechtsfolge der Steuersukzession ist der Eintritt des Nachfolgers in alle Rechte und Pflichten des bisherigen Steuerpflichtigen. Dazu gehören neben der Haftung für die Steuerschulden (sog. «Zahlungssukzession») sämtliche Verfahrens- und materiellen Rechte und Pflichten im Bereich der Mehrwertsteuer für die übernommene Unternehmung (sog. «Verfahrenssukzession»; zum Ganzen: Urteile des BGer 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2.2 und 2A.351/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2.2, je mit weiterem Hinweis; Bossart Meier/Clavadetscher, MWSTG Kommentar, Art. 16 MWSTG N. 1 mit weiteren Hinweisen; Fischer, Kommentar MWSTG, Art. 16 N. 1; vgl. auch: Vogelsang, a.a.O., S. 630 ff., insb. S. 633; Suter/Wartmann/Brusa, a.a.O., S. 562 ff., S. 563 f.).

### **E. 3**

Strittig und zu prüfen ist vorliegend, ob die Steuernachforderung der Vorinstanz gegenüber der Beschwerdeführerin in der Höhe von insgesamt Fr. 212'984.-- zzgl. Verzugszins rechtmässig ist. Diesbezüglich muss als erstes geklärt werden, ob die Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 16 Abs. 2 MWSTG Steuernachfolgerin der B.\_\_\_\_\_ AG geworden ist, indem sie deren Unternehmen übernommen hat (E. 3.2). Ist eine Übernahme eines Unternehmens im Sinn von Art. 16 Abs. 2 MWSTG zu verneinen, muss sodann geklärt werden, ob eine Steuerumgehung vorliegt (E. 3.3). Hat die Beschwerdeführerin für die Steuerforderung einzustehen, ist sodann der Frage nachzugehen, ob die Vorinstanz zu Recht die B.\_\_\_\_\_ AG als Leistungserbringerin der in ihren beiden Clubs erbrachten sexuellen Dienstleistungen betrachtet und ihr die entsprechenden Umsätze zugerechnet hat (E. 3.4) und ob die ermessensweise festgesetzte Steuernachforderung rechtens ist (E. 3.5).

#### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, eine Steuerumgehung sei nicht gegeben, weshalb daraus auch keine Steuernachfolge begründet werden könne. Zudem fehle es am Tatbestand der Übernahme eines Unternehmens. Eine solche könne nur gegeben sein, wenn mindestens einzelne Aktiven und Passiven auf eine andere Unternehmung übertragen würden. Vorliegend seien aber zu keiner Zeit irgendwelche Betriebsmittel - wie vorhandene Getränke, die Büroeinrichtung und weiter vorhandene Gegenstände - oder Geschäftsunterlagen von der B.\_\_\_\_\_ AG auf sie - die Beschwerdeführerin - übertragen worden. Da das Kleininventar der Clubs der Vermieterin gehört habe, sei sie nicht verpflichtet gewesen, der B.\_\_\_\_\_ AG etwas für die Übernahme des Betriebs zu bezahlen. Sie habe lediglich in den gleichen Lokalitäten wie die B.\_\_\_\_\_ AG nach deren Wegfall einen gleichartigen Betrieb eröffnet. Dies sei nicht ungewöhnlich und es könne nicht sein, dass an diesen Umstand Steuerfolgen im Sinn einer Unternehmensübernahme geknüpft würden. Es sei nicht anzunehmen, dass die Beschwerdeführerin den Betrieb mit den seinerzeit durch die B.\_\_\_\_\_ AG erteilten Bewilligungen führe. Diese sei gehalten gewesen, die notwendigen Bewilligungen in ihrem eigenen Namen einzuholen. Auch aus dem tatsächlichen Verhalten der beiden Gesellschaften könne nicht auf eine Steuernachfolge geschlossen werden. Die Vorinstanz entgegnet, die Beschwerdeführerin verkenne, dass sich im vorliegenden Fall die Steuernachfolge aus dem Vorliegen der Steuerumgehung ergebe. Dadurch, dass die Beschwerdeführerin den Betrieb der B.\_\_\_\_\_ AG mit der gleichen Belegschaft, der gleichen Tätigkeit, am gleichen Domizil weitergeführt habe und die gleichen Verwaltungsräte, die gleiche Treuhandfirma und dieselbe Vermieterin bei beiden Gesellschaften in Erscheinung träten, greife das Argument nicht, es sei lediglich in den gleichen Lokalitäten nach Wegfall der B.\_\_\_\_\_ AG ein gleichartiger Betrieb eröffnet worden. Die Beschwerdeführerin habe sodann mit Sicherheit

die am 30. April 2016 noch vorhandenen Getränke, die Büroeinrichtung und die weiteren vorhandenen Gegenstände, welche klarerweise nicht zum Inventar gehörten, welches die B.\_\_\_\_\_ AG an die Vermieterin übertragen haben soll, übernommen. Auch die auf die B.\_\_\_\_\_ AG lautende Bewilligung sei nahtlos übertragen worden - eine Übernahme von einzelnen Aktiven habe somit stattgefunden.

### **E. 3.2**

Wie in Erwägung 2.9 erwähnt, wurde im geltendem Recht bei einer Steuerübernahme nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG das Erfordernis der Übernahme mit Aktiven und Passiven gestrichen und nur noch daran angeknüpft, dass die übernehmende steuerpflichtige Person ein «Unternehmen übernimmt». Als Unternehmen gilt ein «organisch in sich geschlossene[r] Teil des Vermögens oder Geschäftes». Sodann knüpft Art. 16 Abs. 2 MWSTG an das Fusionsrecht an, weshalb die Steuersukzession auch bei der Übertragung eines Teilvermögens eintreten kann. Es muss im Einzelfall beurteilt werden, ob eine Unternehmensübernahme vorliegt. Sofern ein Unternehmen als Einheit übertragen wird, ist - wie gezeigt - die Art der Übertragung nicht relevant. Das tatsächliche Zusammenführen zweier Unternehmen genügt, wenn das Vorgehen im Ergebnis der Übernahme von Aktiven und Verbindlichkeiten gleichkommt.

#### **E. 3.2.1**

In Bezug auf den Sachverhalt kann vorab Folgendes erwähnt werden: Es ist nicht bestritten, dass die B.\_\_\_\_\_ AG ihren Betrieb aufgegeben hat und nicht mehr besteht (vgl. Sachverhalt Bst. C.c und D). Fest steht sodann, dass laut den vorliegenden Mietverträgen als Vermieterin der beiden Clubs im massgeblichen Zeitpunkt die G.\_\_\_\_\_ AG auftrat, welche im hier relevanten Zeitpunkt (Anfang Mai 2016) - so beide Parteien in Übereinstimmung - auch Eigentümerin des «vermieteten» Club-Inventars war (vgl. Sachverhalt Bst. A.b; vgl. VB 10-12; Beschwerde, S. 14). Laut Vorinstanz gehörte das Kleininventar des Clubs D.\_\_\_\_\_ der G.\_\_\_\_\_ AG bereits seit 2014; dasjenige des Clubs C.\_\_\_\_\_ habe ab Mai 2016 der G.\_\_\_\_\_ AG gehört, es sei dieser durch Verrechnung mit angeblichen offenen Mietzinsschulden in Höhe von Fr. 140'000.-- zugegangen (vgl. Einspracheentscheid, S. 20). Sowohl im Mietvertrag mit der B.\_\_\_\_\_ AG als auch in demjenigen mit der Beschwerdeführerin ist ein jährlicher Basismietzins von jeweils Fr. 180'000.-- festgesetzt (vgl. VB 10 und 11, Mietverträge, jeweils Ziff. 5.1). Die Jahresrechnung 2015 der G.\_\_\_\_\_ AG wies laut Vorinstanz ein «Inventar Wellness» von Fr. 30'000.-- aus, wobei diejenige des Jahres 2016 im Anlagevermögen ein Kontokorrentkonto zu Lasten der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 96'975.-- enthielt sowie neu auch ein Inventar «C.\_\_\_\_\_» von Fr. 78'000.-- (vgl. Einspracheentscheid, S. 16, wobei auf S. 20 von Fr. 100'000.-- die Rede ist). Was die angeblichen offenen Mietzinsschulden der B.\_\_\_\_\_ AG in Höhe von Fr. 140'000.-- anbelangt, sind laut den Ausführungen der Vorinstanz in der Bilanz 2015 der G.\_\_\_\_\_ AG betreffend die massgebliche Liegenschaft Mieteinnahmen in Höhe von Fr. 188'750.-- und Debitoren gegenüber der B.\_\_\_\_\_ AG im Betrag von Fr. 37'532.-- bilanziert. Die Bilanz 2016 dokumentiere - so die Vorinstanz - Mieteinnahmen von Fr. 213'000.-- und Debitoren in Höhe von 0.-- (Einspracheentscheid, S. 21). Ein sich in den Akten befindlicher Betreibungsregisterauszug hinsichtlich der B.\_\_\_\_\_ AG enthält keine Betreibungen für Mietzins- oder Treuhandschulden (VB 8, Betreibungsregisterauszug vom 5. Juli 2017). Laut Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin die auf die B.\_\_\_\_\_ AG lautenden Bewilligungen nahtlos übernommen (Einspracheentscheid, S. 22). Die Beschwerdeführerin

entgegnet, es sei «nicht anzunehmen, dass die Beschwerdeführerin mit den seinerzeit der B.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation erteilten Bewilligungen den Betrieb [führe]. Vielmehr [sei] die Beschwerdeführerin gehalten [gewesen], die notwendigen Bewilligungen in ihrem Namen einzuholen» (Beschwerde, S. 17). Die Beschwerdeführerin betreibe - so die Vorinstanz - die gleiche Internetseite (bzw. keine massgeblichen Veränderungen), was durch die Beschwerdeführerin bestritten wird («soweit bekannt, [sei] die Internetseite neu gestaltet worden»). Aus den Akten ergibt sich schliesslich, dass die Beschwerdeführerin die beiden Clubs mit denselben Mitarbeiterinnen wie die B.\_\_\_\_\_ AG betrieb; insbesondere war bei beiden Gesellschaften dieselbe Geschäftsführerin tätig (VB 5, Kontoblatt 5200 [Löhne, 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2016] der Beschwerdeführerin; VB 6, AHV-Lohnbescheinigungen [1. Januar 2016 bis April 2016] der B.\_\_\_\_\_ AG; VB 7, AHV-Lohnbescheinigungen [1. Mai 2016 bis Dezember 2016] der Beschwerdeführerin; vgl. auch VB 9, Bericht der Kantonspolizei [...] vom 9. Juli 2017).

### **E. 3.2.2**

Als Nächstes ist nun zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Steuernachfolge im Sinn von Art. 16 Abs. 2 MWSTG erfüllt sind: Vorliegend wird weder geltend gemacht noch ergibt es sich aus den Akten, dass die B.\_\_\_\_\_ AG und die Beschwerdeführerin einen Kaufvertrag oder dergleichen geschlossen hätten, mittels dessen Aktiven und Passiven übertragen wurden; schon gar nicht ist ein schriftlicher Übertragungsvertrag (vgl. Art. 70 Abs. 1 FusG) auszumachen. Ein allfälliger Beschluss des Verwaltungsrats, als hierfür zuständiges oberstes Leitungs- oder Verwaltungsorgan (vgl. Art. 716 f. Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht], OR, SR 220), dass Aktiven/Vermögen und Passiven übertragen werden sollten, liegt ebenfalls nicht in den Verfahrensakten. Da ausserdem die Bilanzen der B.\_\_\_\_\_ AG und der Beschwerdeführerin nicht vorliegen, kann eine faktische Zusammenlegung der Vermögen (vgl. E. 2.9.1 bzw. Urteil des BGer 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2.3) auch nicht daraus abgelesen werden. Des Weiteren ist unklar, ob Geschäftsunterlagen übertragen wurden (immerhin hat die Beschwerdeführerin das Aktienbuch der B.\_\_\_\_\_ AG im vorinstanzlichen Verfahren eingereicht und war somit in dessen Besitz). Laut übereinstimmenden Aussagen der Parteien besass die B.\_\_\_\_\_ AG im hier entscheidenden Zeitpunkt (Ende April/Anfang Mai 2016) keine Aktiven mehr, da das Gross- und Kleinmobiliar zuvor an die Vermieterin übertragen worden ist (vgl. E. 3.2.1). Das Mobiliar sei alsdann - so die Parteien - im Rahmen des Mietvertrages für Geschäftsräumlichkeiten durch die Vermieterin an die Beschwerdeführerin «mitvermietet» worden (vgl. VB 11, Mietvertrag, Ziff. 2.1; der Jahresmietzins wurde hingegen nicht erhöht). Von einer Übernahme des Inventars durch die Beschwerdeführerin kann somit - angesichts der Aktenlage - nicht ausgegangen werden, auch die Vorinstanz behauptet dies im Übrigen nicht. Nicht bewiesen sind die blossen Mutmassungen der Vorinstanz (Einspracheentscheid S. 22), dass die Beschwerdeführerin am 30. April 2016 «mit Sicherheit» die vorhandenen Getränke, die Büroeinrichtung und weitere vorhandene Gegenstände (welche nicht zum Inventar gehörten) übernommen habe. Die sich in den Akten befindlichen Mietverträge zeigen des Weiteren auf, dass der Mietvertrag zwischen der Vermieterin und der B.\_\_\_\_\_ AG nicht auf die Beschwerdeführerin übertragen worden ist; für die Beschwerdeführerin wurde ein neuer Mietvertrag mit der Vermieterin aufgesetzt (vgl. VB 10 und 11, Mietverträge). Hinsichtlich (Gewerbe-)Bewilligung bestehen - wie in Erwägung 3.2.1 gezeigt - keine übereinstimmenden Ausführungen. Laut Vorinstanz sind die auf die B.\_\_\_\_\_ AG lautenden Bewilligungen nahtlos übernommen

worden, während in der Beschwerde vermutet wird, die Beschwerdeführerin habe die notwendigen Bewilligungen wohl in ihrem Namen eingeholt. Die massgeblichen Bewilligungen liegen nicht bei den Akten. Als steuerbegründende bzw. -erhöhende Tatsache trägt die ESTV hierfür (grundsätzlich) die objektive Beweislast (E. 1.7). Gleiches gilt bezüglich des Internetauftrittes, auch diesbezüglich vermochte die ESTV nicht zu beweisen, dass dieser identisch geblieben ist. Was die Mitarbeiter anbelangt, ergibt sich zweifellos aus den Akten, dass die Beschwerdeführerin in beiden Clubs die gleichen Mitarbeiterinnen (inkl. Geschäftsführerin) wie die B.\_\_\_\_\_ AG weiterbeschäftigte (E. 3.2.1). Laut Art. 333 OR geht das Arbeitsverhältnis mit allen Rechten und Pflichten mit dem Tago der Betriebsnachfolge auf den Erwerber über - sofern der Arbeitnehmer den Übergang nicht ablehnt -, wenn der Arbeitgeber den Betrieb oder einen Betriebsteil auf einen Dritten überträgt. Ob die Arbeitsverträge in diesem Sinn formell korrekt übertragen worden sind, ist nicht belegt.

### **E. 3.2.3**

Insgesamt ist somit weder die Übernahme von Aktiven, noch die Übernahme von Passiven belegt. Eine Übernahme eines Unternehmens im Sinn von Art. 16 Abs. 2 MWSTG (wofür die Steuerbehörde beweisbelastet wäre) kann aufgrund der Akten nicht als erwiesen angesehen werden. Somit bleibt zu prüfen, ob eine Steuernachfolge infolge einer Steuerumgehung anzunehmen ist (nachfolgend: E. 3.3; vgl. zum Verhältnis Steuersukzession und Steuerumgehung: Urteil des BGer 2C\_923/2018 vom 21. Februar 2020 E. 3.3.1 [in BGE 146 II 73 nicht publizierte Erwägung]; vgl. auch: Suter/Wartmann/Brusa, a.a.O., S. 562 ff., S. 565).

### **E. 3.3.1**

Für die Annahme einer Steuerumgehung ist zunächst vorausgesetzt, dass die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint; die Sachverhaltsgestaltung liegt jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen (sog. «objektives» Element oder «Umwegstruktur», E. 2.8.2).

#### **E. 3.3.1.1**

Am 18. März 2016 wurde bei der B.\_\_\_\_\_ AG bzw. deren Treuhandbüro eine Mehrwertsteuerkontrolle durchgeführt und Herr H.\_\_\_\_\_ als Ansprechperson über die bevorstehende Steuernachforderung aufgrund der unvollständig deklarierten Umsätze informiert. Am 11. Mai 2016 - dem Tag der angesetzten Abschlussbesprechung - teilte Herr H.\_\_\_\_\_ der ESTV mündlich mit, er habe sein Mandat aufgrund offener Miet- und Treuhandschulden niedergelegt und könne der ESTV nicht mehr weiterhelfen (Sachverhalt Bst. B). Die B.\_\_\_\_\_ AG verfügte ab dem 10. Oktober 2016 über keine Organe mehr, wurde am 23. Februar 2017 aufgelöst und kurz darauf von Amtes wegen gelöscht (Sachverhalt Bst. A.a und D). Aus den Akten ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin im Mai 2016 (vgl. E. 2.1.3) die beiden streitbetroffenen Clubs betrieb bzw. die B.\_\_\_\_\_ AG den Betrieb aufgegeben hatte. Bereits diese zeitliche Nähe zwischen Kontrolle und tatsächlicher Aufgabe des Betriebs der beiden Clubs durch die B.\_\_\_\_\_ AG bildet ein Indiz für eine Steuerumgehung (vgl. Urteil des BVer A-3141/2015 und A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 11.5.2). Darüber hinaus lassen die im Folgenden dargelegten Gemeinsamkeiten und insbesondere die «personellen Verstrickungen» der involvierten Personen die vorliegende Rechtsgestaltung als ungewöhnlich bzw. jenseits des

wirtschaftlich Vernünftigen erscheinen: Beide Gesellschaften betreiben - wie bereits festgestellt (E. 3.2.1) - dieselben Clubs in derselben Räumlichkeit mit denselben Mitarbeiterinnen und insbesondere mit derselben Geschäftsführerin. Die Beschwerdeführerin hat sogar die Namen der beiden Clubs übernommen. Unbestritten ist sodann, dass beide Gesellschaften eine identische Geschäftstätigkeit - nämlich das Betreiben der beiden Clubs - ausüben. Hierbei fällt auf, dass der Geschäftszweck im Handelsregister erst im Jahr 2020 dem effektiven Geschäftszweck angepasst worden ist (Online-Handelsregistereintrag [letztmals abgerufen am 5. Mai 2021], Tagesregister-Nr. [...] vom 7. April 2020, welche am 14. April 2020 veröffentlicht wurde). Dass beide Gesellschaften das gleiche Treuhandbüro, mit Herrn H. \_\_\_\_\_ als Ansprechperson beauftragt haben, ist nicht bestritten. Hinsichtlich des Internetauftritts und der (Gewerbe-)Bewilligung kann auf das in Erwägung 3.2.2 Erwähnte verwiesen werden. Was die persönlichen Verflechtungen der involvierten Personen angeht, ergibt sich aus den Akten, dass die B. \_\_\_\_\_ AG über dieselben Organe verfügte, wie die Beschwerdeführerin. Vor Übernahme der Clubs war Herr E. \_\_\_\_\_ Mitglied des Verwaltungsrats bei der B. \_\_\_\_\_ AG und (fast nahezu) gleichzeitig einziger Gesellschafter bei der Beschwerdeführerin, wobei er auch als Präsident des Verwaltungsrats der Vermieterin der Clubs auftrat. Er wurde alsdann in den beiden erstgenannten Gesellschaften durch Herr F. \_\_\_\_\_ ersetzt. Herr H. \_\_\_\_\_ amtierte bei der Vermieterin und beim Treuhandbüro im Zeitpunkt der Betriebsübergabe als Mitglied des Verwaltungsrats. Frau I. \_\_\_\_\_ amtierte als Präsidentin des Verwaltungsrates im Treuhandbüro und übernahm diese Funktion per 27. Juli 2016 auch bei der Vermieterin (vgl. hierzu: Sachverhalt Bst. A.a, A.b. und C.a). Weiter zeigen Belege in den Akten auf, dass Herr H. \_\_\_\_\_ tatsächlich, wie die Vorinstanz angibt, für die B. \_\_\_\_\_ AG diverse Möbel und Inventar beschaffte (VB 1, Schreiben der L. \_\_\_\_\_ AG vom 7. Mai 2010 inkl. Beilagen), was üblicherweise nicht in den Aufgabenbereich eines Treuhänders gehört und somit ebenfalls für eine personelle Verstrickung spricht. Insgesamt sind also diverse personelle Verflechtungen zwischen den verschiedenen involvierten Gesellschaften und namentlich zwischen der früheren und der neuen Betreiberin der Clubs erstellt. Auch aus diesem Grund erscheint es als ungewöhnlich, dass die Geschäftstätigkeit nicht weiterhin über die B. \_\_\_\_\_ AG lief, sondern von der Beschwerdeführerin (mit ähnlicher personeller Besetzung) übernommen wurde. Für eine enge Beziehung zwischen den beiden Gesellschaften spricht letztlich auch, dass die Beschwerdeführerin im Besitz des Aktienbuches der B. \_\_\_\_\_ AG war (vgl. E. 3.2.2).

### **E. 3.3.1.2**

Hierzu entgegnet die Beschwerdeführerin unter anderem (vgl. hierzu ausführlich: Sachverhalt Bst. H), Freunde oder Bekannte sowie das Personal oder Mitglieder des Verwaltungsrats oder weitere Organe einer Kapitalgesellschaft würden nicht als eng verbundene Person gemäss Art. 3 Bst. h MWSTG qualifizieren. Tatsächlich gilt unter anderem der Verwaltungsrat, das Personal oder blosser «Bekanntschaften» nicht als eng verbundene Person gemäss Art. 3 Bst. h Ziff. 1 MWSTG (Bossart/Clavadetscher, Kommentar MWSTG, Art. 3 N. 161, N. 180 und N. 183). Dies behauptet die Vorinstanz jedoch auch nicht. Für die Frage der Steuerumgehung ist die Definition der eng verbundenen Person gemäss Art. 3 Bst. h MWSTG denn auch nicht von Relevanz. Sehr wohl von Relevanz sind aber die oben aufgezeigten «persönlichen Verstrickungen» der involvierten Personen, welche neben den weiteren Gemeinsamkeiten die vorliegende Rechtsgestaltung als ungewöhnlich erscheinen lassen. Auch die weiteren Einwendungen

der Beschwerdeführerin (Sachverhalt Bst. H sowie E. 3.1) vermögen die festgestellte absonderliche Rechtsgestaltung («objektives» Element der Steuerumgehung; E. 2.8.2) nicht zu widerlegen. Sieht man von steuerlichen Aspekten ab, erscheint somit ungewöhnlich bzw. jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen, dass die B. \_\_\_\_\_ AG den Betrieb der beiden umsatzstarken Clubs (vgl. später: E. 3.5.2.1) so zeitnah nach der Ankündigung einer Mehrwertsteuerkontrolle aufgrund angeblicher Miet- und Treuhandschulden aufgab, schliesslich aufgelöst wurde und die Beschwerdeführerin als Nachfolgerin die beiden Clubs mit der genau gleichen Geschäftstätigkeit, mit denselben Clubnamen, in derselben Räumlichkeit und mit gleicher Belegschaft weiterführte. Hierbei spielen insbesondere die personellen Verstrickungen - gleicher Verwaltungsrat bzw. Gesellschafter, gleiche Vermieterin, in welcher wiederum derselbe Gesellschafter und derselbe Treuhänder amtierte - eine ausschlaggebende Rolle. Eine absonderliche Rechtsgestaltung im Sinne der Judikatur und Doktrin zur Steuerumgehung ist somit gegeben.

### **E. 3.3.2**

Für die Annahme einer Steuerumgehung ist weiter vorausgesetzt (vgl. E. 2.8.2, «subjektives» Element oder «Missbrauchsabsicht» und «effektives» Element oder «Steuervorteil»), dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären und dass effektiv Steuern eingespart wurden.

#### **E. 3.3.2.1**

Hätte die B. \_\_\_\_\_ AG ihr Unternehmen weitergeführt, hätte sie die Steuernachforderungen der Vorinstanz begleichen müssen. Hätte sie ihr Unternehmen direkt der Beschwerdeführerin übertragen (vgl. Art. 16 Abs. 2 MWSTG), wäre die Beschwerdeführerin als Steuernachfolgerin im Sinn von Art. 16 Abs. 2 MWSTG in alle Rechte und Pflichten der B. \_\_\_\_\_ AG eingetreten und hätte für die Steuernachforderungen der Vorinstanz geradestehen müssen. Würde das fragliche Konstrukt akzeptiert, müsste die Vorinstanz auf sämtliche Steuernachforderungen verzichten, da die B. \_\_\_\_\_ AG mittlerweile im Handelsregister gelöscht ist und die Beschwerdeführerin nicht als deren Steuernachfolgerin angesehen werden kann (E. 3.2). Die Absicht der Steuerersparnis ist somit offensichtlich.

#### **E. 3.3.2.2**

Auch die letzte Voraussetzung der Steuerumgehung, die effektive Steuerersparnis, ist vorliegend evident, zumal die Beschwerdeführerin, würde die fragliche Rechtsgestaltung anerkannt, nicht für die offenen Steuerschulden in Höhe von Fr. 212'984.-- zzgl. Verzugszins ab dem 31. August 2014 aufkommen müsste. Das subjektive und effektive Element einer Steuerumgehung sind damit ebenfalls erfüllt.

### **E. 3.3.3**

Insgesamt sind vorliegend die Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfüllt. Somit hat die ESTV die Beschwerdeführerin zu Recht für den hier interessierenden Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 30. April 2016 als Steuernachfolgerin der B. \_\_\_\_\_ AG erklärt und die offenen Steuerschulden eingefordert. Somit bleibt nachfolgend zu prüfen, ob die B. \_\_\_\_\_ AG als Leistungserbringerin der in ihren Clubs erbrachten sexuellen Dienstleistungen gilt und ihr die entsprechenden Umsätze zugerechnet werden können (E. 3.4) und ob die ermessensweise festgesetzte Steuernachforderung rechtens ist (E. 3.5).

### **E. 3.4.1**

Im vorliegenden Fall ist aufgrund der Akten belegt und im Wesentlichen denn auch nicht oder zumindest nicht explizit bestritten, dass die B. \_\_\_\_\_ AG im hier relevanten Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 30. April 2016 den Club C. \_\_\_\_\_ (seit dem 1. Januar 2010) und ab dem 1. Januar 2015 den Club D. \_\_\_\_\_ betrieb, welche insbesondere als Sex- und Saunacclubs ausgestattet waren. Die B. \_\_\_\_\_ AG vereinnahmte von ihren Gästen eine Eintrittsgebühr für den jeweiligen Clubaufenthalt, welche insbesondere die Nutzung des Wellnessbereichs, weiterer Infrastruktur (unter anderem Billard), den Konsum von Softgetränken und die Inanspruchnahme erotischer Dienstleistungen in einem der insgesamt neun zur Verfügung stehenden Zimmern der beiden Clubs von einer der anwesenden Sexdienstleisterinnen (von der Beschwerdeführerin «Girls» genannt; nachfolgend: Sexdienstleisterinnen) beinhaltete. Die Sexdienstleisterinnen waren in der Regel in beiden Clubs tätig.

### **E. 3.4.2**

Zu prüfen ist in einem ersten Schritt, ob die im Club tätigen Sexdienstleisterinnen selbst oder die Clubbetreiberin aus mehrwertsteuerlicher Sicht als Leistungserbringerinnen der Sexdienstleistungen zu betrachten sind. Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage ist, ob die Sexdienstleisterinnen ihre Tätigkeit aus mehrwertsteuerlicher Sicht «selbständig» ausgeübt haben und unter eigenem Namen nach aussen aufgetreten sind (vgl. E. 2.2.3). Massgebend ist dabei, wie ein Angebot für die Allgemeinheit, für einen neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (sog. «Aussenauftritt»; vorne: E. 2.3.4). Sodann ist die besagte Selbständigkeit anhand weiterer Indizien zu prüfen (bereits: E. 2.3.2).

#### **E. 3.4.2.1**

Der Aussenauftritt lässt sich vorab anhand der Homepage der beiden Clubs (www.[...]ch und www.[...]ch) beurteilen. Aktenkundig sind diverse Auszüge der Homepage aus dem Webarchiv der Jahre 2014 bis 2016 (VB 17, Einspracheentscheid vom 29. Juli 2019, Beilage I-VII). Auf der Homepage des Clubs C. \_\_\_\_\_ war unter anderem Folgendes zu lesen: «Willkommen im (Name). Dieser Club zählt zu den schönsten Freizeitclubs im Kanton (...). Geniesse mit täglich bis 10 Top-Girls (...) Sauna und Bar. Besuche den Club C. \_\_\_\_\_ in (Ort). Wir sind täglich ab 15:00 für Dich da! (...) Club-Bar mit gemütlichen Sitzecken. (...) Top-Girls. (Fotos und Infos der Girls)». Weiter hiess es unter der Rubrik «Preise», «unsere Preise»: «Club Eintritt und Vergnügen 15 Minuten Zimmer Fr. 99.--; Club Eintritt und 2x Vergnügen à 15 Minuten Zimmer Fr. 160.--; Club Eintritt und Vergnügen 60 Minuten Zimmer Fr. 300.--; Aktion Montag, Dienstag und Mittwoch Einzelservice Vergnügen (1/2 h) für Fr. 150.-- statt Fr. 180.--». Unter «unsere Öffnungszeiten» waren die Öffnungszeiten von Montag bis Samstag von 15 Uhr bis 24 Uhr bzw. Sonntag von 15 Uhr bis 23 Uhr [im Jahr 2014: bis 20 Uhr] abrufbar (VB 17, Einspracheentscheid vom 29. Juli 2019, Beilage I und III). Unter der Rubrik «Jobs», «offene Stellen» wurden unter anderem Sexdienstleisterinnen gesucht mit den Worten: «Wir suchen laufend (...) Girls (...)». Als Kontaktdaten wurde eine Handynummer mit dem Vermerk angegeben, «wir sprechen (...)» (VB 17, Einspracheentscheid vom 29. Juli 2019, Beilage I). Unter der Rubrik «Girls» fand sich eine Präsentation (teilweise mit Bild) einer Auswahl der an einem bestimmten Tag anwesenden Sexdienstleisterinnen mit weiteren Detailangaben. Gemäss Auszug aus dem Webarchiv vom 18. Februar 2014 waren unter dieser Rubrik 13 Frauen aufgelistet (VB 17, Einspracheentscheid vom 29. Juli 2019, Beilage III). Weiter warb die Beschwerdeführerin auf ihrer Homepage mit den Angeboten:

«Unser Hit: Eintritt + 15 Min. Vergnügen: Fr. 99.--» oder mit «Hit Angebot: Eintritt - Wellness - Billard: Fr. 160.-- + 2x Sex inkl. Softgetränk» (VB 17, Einspracheentscheid vom 29. Juli 2019, Beilage II und III). Auf jeder Internetseite war die Adresse und Telefonnummer des Clubs vermerkt. Auf der Homepage des Clubs D. \_\_\_\_\_ ist nahezu Identisches aufzufinden. Lediglich bezüglich Öffnungszeiten war vermerkt, dass sie ab 20:00 für die Gäste da seien. Auch die Preise unterschieden sich leicht: «(...) Vergnügen ab 15 Minuten Fr. 95.--» (VB 17, Einspracheentscheid vom 29. Juli 2019, Beilage IV-VII).

#### **E. 3.4.2.2**

Nach den erwähnten Auszügen aus dem Webarchiv erscheinen für einen neutralen Betrachter die Sexdienstleisterinnen klar als Teil des jeweiligen Clubangebots. So verwendete die Clubbetreiberin beispielsweise selbst immer wieder den Begriff «unsere Girls». Denselben Eindruck erweckt auch der Umstand, dass sich die «Girls» beim Club «bewerben» konnten. Soweit ersichtlich, hatte (zumindest eine erste) Kontaktnahme betreffend eine sexuelle Dienstleistung über einen der Clubs zu erfolgen. Dass die Möglichkeit einer direkten Kontaktnahme mit den Sexdienstleisterinnen gegebenenfalls möglich war, ist nach aussen jedenfalls nicht erkennbar. Es bestehen keine Hinweise, dass die Sexdienstleisterinnen im eigenen Namen in Erscheinung traten. Die Präsentation der «Girls» war standardisiert, was die Profilangaben betraf und durch das einheitliche Layout in das Gesamterscheinungsbild des jeweiligen Clubs eingepasst. Die Sexdienstleisterinnen mussten die Kunden nicht selber anwerben. Die fixen Öffnungszeiten, die Vorgabe von festgelegten Preisen für den Zimmerservice, die Rubrik «Girls» und das In-Aussicht-Stellen einer Mindestanzahl anwesender «Top-Girls» verstärken den Eindruck, dass die Sexdienstleisterinnen Teil des Clubangebots waren. Der Aussenaustritt spricht damit insgesamt gegen die mehrwertsteuerrechtliche Selbständigkeit der Sexdienstleisterinnen und für die Qualifikation der B. \_\_\_\_\_ AG als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin. Sodann waren die Sexdienstleisterinnen betriebswirtschaftlich von der B. \_\_\_\_\_ AG weitgehend abhängig, da die Preise für den Zimmerservice (mit Aufenthalt in einem der Clubs) auf der Internetseite des jeweiligen Clubs bekannt gegeben wurden und damit für alle Sexdienstleisterinnen faktisch bindend waren. Es ist zwar möglich, dass die Sexdienstleisterinnen für besondere Zusatzwünsche der Gäste individuelle Preise verlangten und sie insofern eine gewisse Angebots- und Preisgestaltungsfreiheit besaßen. Dennoch war eine klare Preisbindung in Bezug auf ein «Grundangebot» gegeben. Es ist unrealistisch, dass eine Sexdienstleisterin diesbezüglich von ihren Kunden höhere Preise hätte verlangen können (vgl. mit ähnlichen Sachverhalten statt vieler: Urteile des BVGer A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 3.2.2 und A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 3.1.3 mit weiteren Hinweisen). Ebenfalls ins Gewicht fällt, dass die Sexdienstleisterinnen in einer arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit zur Beschwerdeführerin standen. Sie waren nämlich an die Öffnungszeiten der beiden Clubs und gewisse betriebliche Verhaltensregeln gebunden. Es waren jeweils mehrere Frauen, welche die Infrastruktur (insbesondere die neun für den Zimmerservice zur Verfügung stehenden Zimmer) gleichzeitig oder nacheinander für sexuelle Dienstleistungen nutzten. Dementsprechend konnten die Sexdienstleisterinnen Leistungsumfang und -zeit nur bedingt frei wählen, da sich diese vielmehr nach Massgabe der betrieblichen Möglichkeiten, welche weitgehend von der Beschwerdeführerin vorgegeben waren, richtete (vgl. zu ähnlichen Sachverhalten statt vieler: Urteile des BVGer A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 3.2.2 und A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 3.1.3 mit weiteren Hinweisen). In Würdigung der obgenannten Indizien ist somit aus mehrwertsteuerlicher Sicht die Selbständigkeit der Sexdienstleisterinnen im

massgeblichen Zeitraum zu verneinen. Nach dem Gesagten werden die sexuellen Dienstleistungen von aussen als wesentlicher Teil des jeweiligen Clubangebots wahrgenommen, weshalb die Betreiberin der beiden Clubs und damit die B.\_\_\_\_\_ AG als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin zu betrachten ist.

#### **E. 3.4.3**

Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen: Die Beschwerdeführerin macht im Rahmen ihrer Beschwerde geltend, die Sexdienstleisterinnen würden beim zuständigen Arbeitsamt als Selbständigerwerbende geführt werden. Dieser Qualifikation sei zu folgen, seien es doch die Sexdienstleisterinnen, welche selbstbestimmt ihre Arbeitseinsätze festlegten und somit über den Umfang ihres Einkommens verfügen würden. Wie soeben gezeigt (E. 3.4.2.2), konnten die Sexdienstleisterinnen bezüglich ihrer Arbeitseinsätze Leistungsumfang und -zeit nur bedingt frei wählen, da sich diese vielmehr nach Massgabe der betrieblichen Möglichkeiten und weitgehend auch der Bedürfnisse bzw. des Willens der B.\_\_\_\_\_ AG bestimmten. Überdies ist der Vorinstanz beizupflichten, dass die Qualifikation einer Person als selbständig oder unselbständig im Zusammenhang mit anderen Rechtsgebieten (z.B. den direkten Steuern oder im Sozialversicherungsrecht) zwar nicht unbedeutende, aber dennoch nicht allein ausschlaggebende Indizien für die mehrwertsteuerliche Behandlung bilden. Es können sich somit Abweichungen zwischen der Beurteilung nach mehrwertsteuerlichen Überlegungen und jener betreffend anderer Rechtsgebiete ergeben. Insbesondere aufgrund der verschiedenen Zielsetzungen dieser Rechtsgebiete ist es durchaus möglich, dass ein und dieselbe Person in den verschiedenen Bereichen unterschiedlich eingestuft wird (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 3.2 mit weiterem Hinweis). Somit vermag am Ausgang des vorliegenden Verfahrens eine allfällige Selbständigkeit der Sexdienstleisterinnen in anderen Rechtsgebieten nichts zu ändern, da ebenfalls zu viel auf die mehrwertsteuerliche Zurechnung der fraglichen Dienstleistungen an die B.\_\_\_\_\_ AG hindeutet (E. 3.4.2). Diesfalls kann in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. dazu statt vieler: BGE 141 I 60 E. 3.3, 134 I 140 E. 5.3 und 131 I 153 E. 3; Urteil des BVGer A-321/2019 vom 17. September 2019 E. 2.2) auf die beantragte Edition der Meldebestätigungen beim zuständigen Arbeitsamt verzichtet werden.

#### **E. 3.4.4**

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Vorinstanz zu Recht die B.\_\_\_\_\_ AG als Leistungserbringerin der in deren beiden Clubs erbrachten sexuellen Dienstleistungen betrachtet und ihr die entsprechenden Umsätze zugerechnet hat.

#### **E. 3.5**

Unbestritten ist, dass die B.\_\_\_\_\_ AG die von den Sexdienstleisterinnen in ihrem Club erzielten Umsätze der massgeblichen Jahre 2011 bis 30. April 2016 nirgends in ihrer Buchhaltung erfasst hat. Demzufolge entsprechen die Buchhaltungsunterlagen nicht den gesetzlichen Anforderungen; sie sind insofern nicht vollständig (E. 2.6.1). Unter diesen Umständen war die Vorinstanz verpflichtet, den fraglichen Umsatz ermessensweise zu ermitteln (E. 2.6.2).

#### **E. 3.5.1**

Zu prüfen ist, ob die Vorinstanz die Umsatzschätzung pflichtgemäss vorgenommen hat (sog. "zweite Stufe" [E. 2.7.2]; dazu nachfolgend: E. 3.5.2).

### **E. 3.5.2**

Eine pflichtgemässe Ermessenseinschätzung ist dadurch gekennzeichnet, dass sie auf ausreichend abgestützten und plausiblen Schätzungshilfen beruht sowie in Anwendung einer vernünftigen sowie zweckmässigen Schätzungsmethode erfolgt, welche die Besonderheiten des Einzelfalles berücksichtigt (E. 2.6.2). Bei der Überprüfung von Ermessenseinschätzungen setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 2.7.1).

#### **E. 3.5.2.1**

Für die Jahre 2011 bis 2014 schätzte die ESTV zunächst eine durchschnittliche Anzahl von drei sexuellen Dienstleistungen pro Tag und Sexdienstleisterin. Weiter schätzte sie den Durchschnittspreis einer sexuellen Dienstleistung anhand der auf der Homepage publizierten Preise auf Fr. 103.-- (exkl. MWST), wobei sie davon ausging, dass von den Kunden sexueller Dienstleistungen 80 % eine Dienstleistung von 15 Min. à Fr. 99.-- und 20 % eine Dienstleistung von 30 Min. à Fr. 160.-- wählten. Aufgrund ihrer Annahme, dass eine Sexdienstleisterin im Durchschnitt drei Einsätze pro Tag hatte, eruierte sie einen Umsatz pro Sexdienstleisterin und Tag von Fr. 309.-- (3 \* Fr. 103.--). Schliesslich hatte sie noch zu bestimmen, wie viele Sexdienstleisterinnen pro Tag Umsätze erzielten. Dazu stützte sie sich auf die Auskunft des Treuhänders, gemäss welchem täglich fünf bis sieben Sexdienstleisterinnen in den Clubs anwesend und dort ihre Dienstleistungen anboten. Die geringere Anzahl in Höhe von fünf Sexdienstleisterinnen pro Tag multiplizierte sie mit den Fr. 309.-- und rechnete sie auf 365 Tage hoch, was die geschätzten Jahresumsätze aus sexuellen Dienstleistungen ergab (zum Ganzen: VB 14, Verfügung vom 31. August 2017, Beilage II). Den Umsatz aus sexuellen Dienstleistungen für das Jahr 2015 und 2016 errechnete die Vorinstanz sodann, indem sie eine Übersicht über die monatlichen Einnahmen für das Jahr 2015 bezog, welche durch die Geschäftsführerin der B. \_\_\_\_\_ AG erstellt und der Vorinstanz durch den Treuhänder per E-Mail vom 11. April 2016 zugestellt worden war. Laut dieser Übersicht verzeichnete die B. \_\_\_\_\_ AG Erträge aus sexuellen Dienstleistungen und Gastroeinnahmen in Höhe von rund Fr. 1'038'067.-- [recte: Fr. 1'038'087.--]. Für das Jahr 2016 errechnete die Vorinstanz auf der Basis des Jahres 2015 die zu versteuernden Einnahmen «pro rata» für vier Monate; das heisst Fr. 1'038'067.-- / 12 \* 4, woraus Erträge aus sexuellen Dienstleistungen und Gastroeinnahmen von Fr. 346'022.-- [recte: Fr. 346'029.--] resultierten (VB 14, Verfügung vom 31. August 2017, Beilage III und IV).

#### **E. 3.5.2.2**

Die vorliegende Umsatzschätzung basiert einerseits auf den auf der Website der beiden Clubs publizierten Preisen, der Auskunft des Treuhänders und der durch die Geschäftsführerin der B. \_\_\_\_\_ AG erstellten Übersicht, und andererseits (in Bezug auf die Anzahl sexueller Dienstleistungen pro Tag und Sexdienstleisterin) auf Sachverhaltsannahmen der ESTV. Was die erwähnten Schätzungshilfen (insbesondere Auszüge aus der archivierten Website) betrifft, ist anzumerken, dass die Angaben aus den hier relevanten Jahren stammen und nichts in den Akten darauf hindeutet, dass diese nicht der Wirklichkeit entsprachen bzw. nachträglich korrigiert worden wären. Es ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz darauf abgestellt hat, zumal sie dadurch überdies den individuellen Verhältnissen in den beiden Clubs Rechnung getragen hat. Der geschätzte Durchschnittspreis einer sexuellen Dienstleistung von Fr. 103.-- (exkl. MWST) sowie die

Annahme, dass eine Sexdienstleisterin pro Tag im Durchschnitt drei solcher Dienstleistungen, d.h. einen Tagesumsatz von Fr. 309.-- erzielt hat, erscheint plausibel. Dies insbesondere mit Blick darauf, dass die ESTV in vergleichbaren Fällen von einem höheren Ansatz von Fr. 115.-- netto als Durchschnittswert pro Kunde ausging, was vom Bundesverwaltungsgericht im konkreten Fall als zulässig und sogar als «im unteren Rahmen» der Preise für erotische Dienstleistungen liegend angesehen wurde (vgl. Urteile des BVer A-3662/2014 vom 9. Juni 2015 E. 4.3.3 und A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 4.2.2.2). Ebenfalls nicht zu beanstanden ist die von der Vorinstanz zugrunde gelegte Anzahl von fünf Sexdienstleisterinnen pro Tag. Diesbezüglich stützte sie sich - wie gezeigt - auf die Auskunft des Treuhänders und wählte weder den angegebenen Höchstwert von sieben Frauen noch den Durchschnittswert, sondern orientierte sich am Mindestwert. Da die massgebenden Verhältnisse im Jahr 2015 und 2016 wohl ähnlich waren, ist schliesslich auch nichts dagegen einzuwenden, dass die Ergebnisse des Jahrs 2015 auf das Jahr 2016 umgelegt wurden (E. 2.6.3).

### **E. 3.5.2.3**

Nach dem Ausgeführten ist davon auszugehen, dass die ESTV ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt und die Umsatzschätzung gesetzeskonform vorgenommen hat.

### **E. 3.5.3**

Unter den gegebenen Umständen obliegt es nun - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - der Beschwerdeführerin nachzuweisen, in welchen Punkten die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist («dritte Stufe»). Sie darf sich dabei nicht mit allgemeiner Kritik begnügen, sondern hat darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist und den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (E. 2.7.2).

### **E. 3.5.4**

Hierzu lässt sich die Beschwerdeführerin jedoch nicht vernehmen. Dass sich die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren nicht einmal darum bemüht hat, die Unrichtigkeit der Schätzung nachzuweisen, ist im Ergebnis gleich zu werten, als ob es ihr insgesamt misslingt, die offensichtliche Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung der Umsätze aus sexuellen Dienstleistungen nachzuweisen. Die Beschwerdeführerin hat die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen und es bleibt bei der bisherigen Schätzung.

### **E. 3.5.5**

Was die weiteren in der - dem Einspracheentscheid zugrundeliegenden - Verfügung (inkl. Beilagen) behandelten Punkte, namentlich die Betriebsmittelverkäufe im Jahr 2011 und 2012, die Steuersatzdifferenzen bezüglich Einnahmen Getränke und die «Zurückbelastung» der Vorsteuer betrifft, so hat sich die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Beschwerde dazu nicht geäußert. Diesbezüglich sind im vorinstanzlichen Vorgehen jedoch keine offensichtlichen Mängel erkennbar.

### **E. 3.5.6**

Infolge Überschreitens der relevanten Umsatzgrenze (E. 2.2.3) ist die Steuerpflicht der B. \_\_\_\_\_ AG im massgeblichen Zeitraum gegeben. In rechnerischer Hinsicht gibt sodann die vorinstanzliche Festsetzung der Steuerforderung auf Fr. 212'984.-- ebenfalls zu keinen Beanstandungen Anlass; zumindest erweist sie sich als nicht zu hoch. Weil vorliegend keine rechtzeitige Zahlung der Steuerforderung erfolgte, hat die Vorinstanz zu Recht einen

Verzugszins verlangt (vgl. Art. 87 MWSTG, Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 1 der Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.207.1]).

#### **E. 3.5.7**

Somit erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid insgesamt als rechtmässig und die dagegen erhobene Beschwerde ist abzuweisen.

#### **E. 4.1**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 8'500.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

#### **E. 4.2**

Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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