



Abteilung I
A-4281/2022

Urteil vom 4. März 2024

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger,
Richterin Iris Widmer,
Gerichtsschreiberin Karolina Yuan.

Parteien

A. _____ GmbH, (...)
vertreten durch
lic. iur. Thomas Bosshard, Rechtsanwalt, (...)
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Zuordnung von Leistungen/Ermessenseinschätzung (Steuerperioden 2013 bis 2017).

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ GmbH (vormals: B. _____ GmbH) ist seit dem 26. März 1996 im Handelsregister eingetragen und bezweckt das Erbringen von Dienstleistungen im Bereich Massage.

B.

B.a Am 11. März und 14. Juni 2019 sowie am 10. Januar 2020 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) bei der A. _____ GmbH eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend den Zeitraum 2013 – 2017 durch.

B.b Anlässlich der Kontrolle forderte die ESTV die A. _____ GmbH (nachfolgend: Steuerpflichtige) auf, ihre Steuerpflicht rückwirkend per 1. Januar 2013 eintragen zu lassen. In der Folge liess sich die Steuerpflichtige mit dem Saldosteuersatz 6,1 % für Sexdienstleistungen in das Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen der ESTV eintragen.

B.c Gemäss Kontrollbericht der ESTV vom 30. Januar 2020 vermietete die Steuerpflichtige an zwei Standorten Zimmer an Sexdienstleisterinnen. Für jeden der beiden Standorte habe die Steuerpflichtige eine Internetseite betrieben, deren Aufbau, Angebote, Preise und Öffnungszeiten identisch gewesen seien und sich nur hinsichtlich der Bilder der Lokalität und der Sexdienstleisterinnen unterschieden hätten. Auch sei auf den Internetseiten aktiv nach neuen Kolleginnen für Sexdienstleistungen gesucht worden. Nach aussen seien die Steuerpflichtige und die Sexdienstleisterinnen somit als Einheit aufgetreten, weshalb die Leistungen der Sexdienstleisterinnen der Steuerpflichtigen zuzuordnen seien.

B.d Mit Einschätzungsmitteilung (nachfolgend: EM) Nr. (...) vom 4. März 2020 schloss die ESTV die Kontrolle ab und setzte die Steuernachforderung für den geprüften Zeitraum 2013 – 2017 mittels kalkulatorischer Steuermittlung auf Fr. 144'936.- fest.

C.

C.a Mit Schreiben vom 20. März 2020 bestritt die Steuerpflichtige die EM Nr. (...) und beantragte deren Aufhebung bzw. Anpassung gestützt auf eine noch nachzureichende Neuberechnung.

Mit Brief vom 30. April 2020 räumte die ESTV der Steuerpflichtigen eine Frist bis zum 30. Juni 2020 ein, um die in Aussicht gestellte Neuberechnung nachzureichen.

In ihrer Stellungnahme vom 30. Juni 2020 kalkulierte die Steuerpflichtige einen Umsatz aus Sexdienstleistungen in der Höhe von Fr. 455'850.-, der bei einem Saldosteuersatz von 6.1 % eine Steuernachforderung von Fr. 27'806.90 ergab. Diesen Betrag bezeichnete sie als unpräjudiziellen «Erledigungsvorschlag» ohne Anerkennung einer Schuld- oder Rechtspflicht. Die kalkulatorische Steuerermittlung der ESTV hingegen sei unbewiesen und damit willkürlich erfolgt. Sie selbst habe zudem keine Sexdienstleistungen am Markt erbracht, sondern ausschliesslich Zimmer bzw. Infrastruktur an selbständige Sexdienstleisterinnen vermietet. Daher seien die Umsätze aus Sexdienstleistungen nicht ihr zuzuordnen. Ausserdem sei die Nachforderung für die Steuerperiode 2013 mangels Unterbrechung der Festsetzungsverjährung bereits verjährt. Schliesslich sei ihr die Steuer zu erlassen, da deren Bezahlung für sie eine grosse Härte bedeuten würde.

C.b Mit Verfügung vom 12. April 2021 reduzierte die ESTV die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2013 – 2017 infolge eigener neuer Berechnung auf Fr. 136'463.- zuzüglich Verzugszins und lehnte sowohl das Erlassgesuch als auch die Verjährungseinrede mangels erfüllter Voraussetzungen ab. Sie begründete ihre Steuernachforderung im Wesentlichen damit, dass die Sexdienstleisterinnen, welche Zimmer bei der Steuerpflichtigen angemietet hatten, nicht als selbständig erwerbend im Sinne der Mehrwertsteuer gelten würden. Von aussen seien deren Dienstleistungen als wesentliches Angebot der Steuerpflichtigen wahrgenommen worden, weshalb die Steuerpflichtige aus mehrwertsteuerlicher Sicht als Leistungserbringerin zu qualifizieren sei.

D.

D.a Gegen die Verfügung der ESTV vom 12. April 2021 erhob die Steuerpflichtige am 11. Mai 2021 Einsprache und beantragte deren vollumfängliche Aufhebung. Es sei festzustellen, dass die Sexdienstleisterinnen als selbständig Erwerbende im Sinne des Gesetzes und der Rechtsprechung gälten und demzufolge für sie (die Steuerpflichtige) aufgrund ihrer Tätigkeit (Vermietung von Zimmern) keine Mehrwertsteuerpflicht bestehe; dies unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der ESTV. Die Steuerpflichtige begründete ihre Einsprache insbesondere damit, dass sich die selbständige Erwerbstätigkeit aus der Qualifikation als solche durch die Arbeits-

markt-, Sozialversicherungs- und Steuerbehörden des Standortkantons aber auch aufgrund der eigenständigen Aussenauftritte der Sexdienstleisterinnen ergäbe. Sie selbst habe diesen lediglich Zimmer – in der Art eines «Co-Working Space» – vermietet.

D.b Mit Einspracheentscheid vom 24. August 2022 trat die ESTV auf das Feststellungsbegehren mangels schutzwürdigen Interesses nicht ein. Im Übrigen wies sie die Einsprache ab und bestätigte ihre Steuernachforderung für die Steuerperioden 2013 – 2017 in der Höhe von Fr. 136'463.- zuzüglich Verzugszins seit dem 30. April 2016. In Bezug auf die Zuordnung der Sexdienstleistungen hielt sie daran fest, dass die Steuerpflichtige den Kunden gegenüber nach aussen aufgetreten sei und ihr daher die Leistungen der Sexdienstleisterinnen mehrwertsteuerlich zuzuordnen seien. Daran würde auch nichts ändern, dass die Sexdienstleisterinnen in anderen Rechtsgebieten als selbständig Erwerbende qualifiziert würden. Da die Steuerpflichtige die Umsätze aus diesen Leistungen nicht verbucht habe, sei deren Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt.

E.

E.a Mit Beschwerde vom 23. September 2022 beantragt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 24. August 2022 sowie der Verfügung vom 12. April 2021. Zudem sei ihr die mit dieser Verfügung auferlegte Mehrwertsteuer zu erlassen. In Gutheissung der Beschwerde sei sie für das Einspracheverfahren angemessen zu entschädigen. Eventualiter sei die Sache an die ESTV zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Gerichtskasse.

E.b In ihrer Vernehmlassung vom 17. November 2022 beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich und funktionell zuständig.

1.2 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG und das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.3 Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids von diesem betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist demnach – unter Vorbehalt von E. 1.4 – einzutreten.

1.4 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 1.3.2 mit weiteren Hinweisen, A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.3, A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 1.2; ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7).

Soweit die Beschwerdeführerin vorliegend die Aufhebung der Verfügung vom 12. April 2021 (Sachverhalt Bst. E.a) beantragt, ist deshalb auf die Beschwerde nicht einzutreten. Immerhin gilt diese Verfügung als inhaltlich mitangefochten (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3818/2022 vom 15. Juni 2023 E. 1.3.2 mit weiteren Hinweisen).

1.5 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 VwVG).

1.6

1.6.1 Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz kann indessen dadurch relativiert werden, dass der betroffenen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Diese Bestimmungen sind auch im Mehrwertsteuerverfahren anwendbar (Art. 81 Abs. 1 MWSTG), das als spezialgesetzliche Mitwirkungspflicht das Selbstveranlagungsprinzip vorsieht (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 5.2.4.1, 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; Urteile des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 4.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 9C_675/2023 vom 6. Dezember 2023], A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 4.1).

1.6.2 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit der richterlichen Entscheidung darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BGer 2C_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 5.2.6.1, 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteile des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 4.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 9C_675/2023 vom 6. Dezember 2023], A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 4.1, A-4487/2019, A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.2).

1.6.3 Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV], Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweismündigung; vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1, 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Urteile des BVGer A-2315/2021 vom 14. März 2023 E. 1.6 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_306/2023 vom 19. Dezember 2023], A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.4 [auf die dagegen erhobene Beschwerde ist das BGer mit Urteil 2C_708/2022 vom 26. September 2022 nicht eingetreten]; ANDRÉ MOSER ET AL., a.a.O., Rz. 3.144, PATRICK SUTTER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl., 2019, N 18 zu Art. 12 und N 2 ff. zu Art. 33 VwVG).

1.7 Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2013 – 2017. Somit ist in casu das MWSTG gemäss den in den Jahren 2013 – 2017 gültigen Fassungen (AS 2012 3551 4493 6679, 2013 231 585 3505, 2015 5339, 2016 2131, 2017 249) massgebend.

2.

2.1 Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; Urteile des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 2.2.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 9C_675/2023 vom 6. Dezember 2023], A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.1).

2.2 Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Es kann folglich für die Steuerperiode 2013 seit dem

1. Januar 2024 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (Urteil des BGer 2C_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; Urteile des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.2, A-4948/2022 vom 13. September 2022 E. 2.2.3 [bestätigt mit Urteil des BGer 9C_675/2023 vom 6. Dezember 2023]). Für die weiteren (vorliegend streitigen) Steuerperioden (2014 – 2017) ist die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten.

2.3 Somit ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2013 betreffende Steuernachforderung in der Höhe von Fr. 28'348.- gutzuheissen.

3.

Weiter sind die verfahrensrechtlichen Rügen der Beschwerdeführerin zu prüfen, aufgrund derer sie eventualiter eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz beantragt.

3.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör sowie das «Fair-Trial» Prinzips verletzt, indem sie – in Verletzung ihrer Begründungspflicht – nicht auf ihre Beweismittel eingegangen sei und diese zu Unrecht als untauglich eingestuft habe: So habe die Vorinstanz die Beilagen mit den einschlägigen Inseraten, die eigenständige Aussenauftritte der Sexdienstleisterinnen belegen würden, nicht näher geprüft. Auf diese Weise habe die Vorinstanz für die Beschwerdeführerin günstige Umstände ausgeblendet, ohne die offenen Fragen abzuklären, was sie – unter Beizug von ihr (der Beschwerdeführerin) – hätte tun müssen. Insoweit seien die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz lückenhaft und auch falsch. Diese Vorgehensweise erweise sich im höchsten Masse als unfair, weil die Vorinstanz statt Beweise abgenommen von Anfang an das willkommene Schlussergebnis als unverrückbar angenommen habe. Daraus ergebe sich eine unzulässige bzw. willkürliche antizipierte Beweiswürdigung sowie eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes.

3.2 Die Vorinstanz ist demgegenüber der Ansicht, dass die Beschwerdeführerin ihrerseits ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sei. Insbesondere hätte es der Beschwerdeführerin oblegen, rechtsgenügende Nachweise für allfällige mehrwertsteuerrechtlich relevante Aussenauftritte der Sexdienstleisterinnen beizubringen. Indessen seien aus den Unterlagen der Beschwerdeführerin keine Anhaltspunkte hervorgegangen, dass diese überhaupt den relevanten Zeitraum betreffen würden. Daher erübrige sich eine nähere Prüfung dieser Unterlagen. In Bezug auf die behauptete

Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes sei infolge der hohen Fluktuation im betroffenen Gewerbe sowie der Anonymität der Sexdienstleisterinnen bzw. der Verwendung von Pseudonymen zudem völlig unersichtlich, wie sie die geltend gemachten Aussenauftritte der Sexdienstleisterinnen mit vernünftigem Aufwand hätte ermitteln können. Im Rahmen der Kontrolle hätten auch keine Hinweise festgestellt werden können, dass die Sexdienstleisterinnen eigene Inserate publiziert oder eigene Internetauftritte betrieben hätten. Doch selbst wenn die Beschwerdeführerin Nachweise für eigene Inserate oder Internetauftritte der Damen beibringen würde, hätte dies nicht per se zur Folge, dass die Beschwerdeführerin nicht als Leistungserbringerin zu betrachten wäre. Ferner gehe aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht hervor, wie die als Beweis offerierte Befragung der Geschäftsführerin zu einer abweichenden Sachverhaltsbeurteilung führen würde. Denn diese habe sich im Rahmen der Kontrolle bereits mehrfach äussern können.

3.3 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der Anspruch auf rechtliches Gehör ein bedeutender und daher in Art. 29 Abs. 2 BV eigens aufgeführter Teilaspekt des Grundsatzes des fairen Verfahrens von Art. 29 Abs. 1 BV bzw. Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101; vgl. BGE 133 I 100 E. 4.5, 129 I 85 E. 4.1). In der Judikatur wird mitunter davon ausgegangen, dass die Grundsätze des «Fair trial» bzw. des Fairnessgebotes gemäss Art. 6 Ziff. 1 EMRK, zu welchen auch das Prinzip der Waffengleichheit zählt, in Art. 29 Abs. 1 BV als allgemeine Verfahrensgrundsätze übernommen worden sind und deshalb für alle gerichtlichen Verfahren gelten (vgl. dazu BGE 133 I 100 E. 4.3 und 4.6; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2549/2016 vom 31. Oktober 2017 E. 4.4.2 mit Hinweisen).

3.4 Der Anspruch auf rechtliches Gehör verpflichtet die Behörde, die Vorbringen der betroffenen Person tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen, weshalb sie ihren Entscheid zu begründen hat (BGE 134 I 83 E. 4.1; vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Sie muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf welche sich ihre Verfügung stützt. Dies heisst nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte bzw. auf jene Aspekte beschränken, welche sie ohne Willkür als wesentlich betrachtet (vgl.

BGE 136 I 184 E. 2.2.1; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4878/2020 vom 12. April 2022 E. 1.6, A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 1.5 mit Hinweisen).

3.5 Im angefochtenen Entscheid setzt sich die Vorinstanz auf über drei Seiten hinweg eingehend mit den Einwänden der Beschwerdeführerin auseinander (E. 2.5.5 des angefochtenen Entscheids). In Bezug auf die geltend gemachten eigenständigen Aussenauftritte der Sexdienstleisterinnen beschränkt sich die Vorinstanz auf den Hinweis, dass sich aus den beigebrachten Unterlagen keine Anhaltspunkte oder Nachweise ergäben, dass diese überhaupt den im vorliegenden Fall geprüften Zeitraum betreffen (E. 2.5.5.4 des angefochtenen Entscheids).

Diese antizipierte Beweiswürdigung ist nicht zu beanstanden: Aus den Inseraten, mit denen die Beschwerdeführerin eigenständige Aussenauftritte der Sexdienstleisterinnen beweisen will (Beschwerdebeilagen [nachfolgend: BB] 18-24) ist nicht ersichtlich, inwiefern diese aus den vorliegend geprüften Steuerperioden 2013 – 2017 stammen. So datieren die Inserate entweder ausserhalb dieser Steuerperioden oder enthalten keine Datumsangabe, weshalb ihnen von vornherein die Beweiseignung fehlt. Daher hat die Vorinstanz auch nicht ihre Begründungspflicht verletzt, indem sie sich nicht eingehend mit den Inseraten auseinandergesetzt hat. Die Vorinstanz war zudem nicht verpflichtet, in Bezug auf diese Frage weitergehende Untersuchungsmassnahmen durchzuführen, da der Beschwerdeführerin im Mehrwertsteuerverfahren eine Mitwirkungspflicht obliegt, die den Untersuchungsgrundsatz relativiert (E. 1.6.1). Die Beschwerdeführerin hatte denn auch im Verlaufe des Verfahrens mehrfach Gelegenheit, Stellung zu nehmen und allfällige weitere (geeignete) Beweismittel, die ihre Position untermauern, einzureichen. Dass sie Letzteres unterlassen hat, kann nicht der Vorinstanz angelastet werden.

3.6 Nach dem Gesagten liegt keine Verletzung des «Fair-trial» Grundsatzes bzw. des daraus fliessenden Anspruchs auf rechtliches Gehör mit der damit verbundenen Begründungspflicht vor. Auch hat die Vorinstanz weder eine willkürliche antizipierte Beweiswürdigung vorgenommen noch den Untersuchungsgrundsatz verletzt. Demzufolge ist der Eventualantrag – die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen – abzuweisen.

4.

4.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 BV und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer zufolge zielt diese auf den «nicht unternehmerischen Endverbrauch im Inland» ab (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG). Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

4.2 Bis zum 31. Dezember 2017 war subjektiv mehrwertsteuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betrieb und nicht von der Steuerpflicht befreit war. Ein Unternehmen betrieb, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübte (Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG [in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden und vorliegend massgebenden Fassung]; AS 2009 5203) und unter eigenem Namen nach aussen auftrat (Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG [in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden und vorliegend massgebenden Fassung [AS 2009 5203]; BGE 142 II 488 E. 2.3.1, 141 II 199 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_927/2019 vom 10. Februar 2020 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.2.1 mit Hinweis]).

4.3

4.3.1 Eine selbständige Erwerbstätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinn liegt dann vor, wenn die 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 (Urteil des BGer 2C_927/2019 vom 10. Februar 2020 E. 2.2. mit Hinweisen). Dabei hat die Beurteilung der Tätigkeit in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivilrechtlichen Verhältnisse oder die Qualifikation aus Sicht des öffentlichen Rechts (z.B. Sozialversicherungen, direkte Steuern) sind nicht ausschlaggebend, bilden aber ein Indiz (BGE 144 V 111 E. 4.2; Urteil des BGer 2C_927/2019 vom 10. Februar 2020 E. 2.2.2; Urteile des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.3.1 und 3.4.3, A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2.1 mit Hinweisen [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_927/2019 vom 10. Februar 2020]).

4.3.2 Ob eine Tätigkeit in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als selbständig oder unselbständig erbracht gilt, bestimmt sich aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren. Diese umfassen 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 (statt vieler: Urteil des BGer 2C_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 4.1.4; Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.3.1 f.).

4.4

4.4.1 Der Aussenauftritt unter eigenem Namen stellt nicht nur ein Tatbestandselement der subjektiven Steuerpflicht im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG dar, sondern auch ein Kriterium für die Zuordnung von Leistungen nach Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTG, wobei von einem einheitlichen Verständnis des Begriffs auszugehen ist (Urteile des BGer 2C_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 4.1.4, 2C_255/2020 vom 18. August 2020 E. 4.2; Urteile des BVGer A-4115/2021 vom 10. August 2022 E. 2.3.4; RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82 S. 451 ff., S. 464). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (CLAUDIO FISCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N 52 zu Art. 10 MWSTG; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019, N 35 zu Art. 10 MWSTG; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, Rz. 464).

4.4.2 Ein Aussenauftritt liegt dann vor, wenn das Handeln der potentiell Steuerpflichtigen in ihrer physischen, wirtschaftlichen Umwelt wahrnehmbar ist («un minimum d'apparence économique») und die Tätigkeit «in eigenem Namen» bzw. «eigenständig» erfolgt. Entscheidend sind auch hierbei grundsätzlich nicht die privatrechtlichen Verhältnisse, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. E. 4.3.1; Urteil des BVGer A-2978/2022 vom 31. Januar 2024 E. 3.3.2; IMSTEPF, a.a.O., S. 458 f. [noch zum alten Recht, wobei der Begriff des Aussenauftritts gemäss dem

Autor mit dem Inkrafttreten des neuen MWST per 1. Januar 2010 nicht in seiner Substanz verändert wurde]).

4.4.3 Im Zusammenhang mit Sexdienstleistungen 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. Ausgangspunkt für die Prüfung dieses objektiven Erscheinungsbildes bildete in den genannten Fällen regelmässig der Internetauftritt (Urteile des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.3.4, A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2.4 mit Hinweisen [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_927/2019 vom 10. Februar 2020]).

4.4.4 Ein Aussenauftritt eines Betreibers eines Etablissements des Milieus liegt insbesondere dann vor, wenn aus dessen Internetseite ersichtlich ist, dass die Sexarbeiterinnen als Angebot des Betriebs betrachtet werden können. Dies trifft namentlich dann zu, wenn die Sexarbeiterinnen sich durch ein einheitliches Layout mit Fotos, Profilangaben und der Art wie sie bezeichnet werden in das Gesamterscheinungsbild der Internetseite des Betreibers einfügen. Besteht eine Bindung der Sexarbeiterinnen an die Öffnungszeiten und andere betrieblichen und organisatorischen Vorgaben (z.B. Bekleidungsordnung, Belegungsplan für die Zimmernutzung etc.) spricht dies für einen Aussenauftritt des Betreibers. Dies trifft auch dann zu, wenn für gewisse Sexdienstleistungen eine Preisgestaltung vorgegeben ist und eine Anzahl anwesender Sexdienstleisterinnen pro Tag garantiert wird sowie wenn die Kontaktaufnahme potentieller Kunden über Telefonnummern erfolgt, die auf den Namen des Betreibers registriert sind (Urteil des BGer 2C_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 4; Urteile des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 3.4.2.1 f., A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 3.2.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_927/2019 vom 10. Februar 2020]). In Bezug auf die Auswahl der Sexdienstleisterinnen deuten Stellenangebote auf der Website des Betreibers auf einen Aussenauftritt hin (Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 3.4.2.1). Hinweise auf der Internetseite, welche die Sexdienstleisterinnen als «selbstständig» oder «auf eigene Rechnung tätig» bezeichnen, vermögen indessen das Gesamtbild eines Internetauftritts nicht massgebend zu beeinflussen (Urteil des BVGer A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 3.2.2).

4.5

4.5.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgen nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Die Steuerpflichtige 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).

4.5.2 Art. 70 Abs. 1 MWSTG verpflichtet die Steuerpflichtige zur ordnungsgemässen Buchführung nach handelsrechtlichen Grundsätzen. Eine Ermessenseinschätzung durch die ESTV wird dann vorgenommen, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen (Verstoss gegen die formellen Buchführungspflichten) oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln [vgl. Art. 79 Abs. 1 MWSTG; Urteil des BVGer A-2320/2021 vom 14. März 2023 E. 2.3.1 {bestätigt durch Urteil des BGer 9C_309/2023 vom 19. Dezember 2023}]). Die Aufzeichnungen sind dann unvollständig, wenn sie die mehrwertsteuerlichen Tatsachen – vor allem die steuerbaren Leistungen – nicht vollständig abbilden und daher keine Festsetzung der Mehrwertsteuer anhand der tatsächlichen Verhältnisse erlauben (Urteil des BGer 2C_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 3.4). Die buchhalterische Erfassung von Leistungen kann zwar ein Indiz für eine mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation sein, vermag jedoch die wirtschaftliche Realität nicht zu ändern. Massgebend ist nicht die Sichtweise der Buchführung, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise (Urteile des BVGer A-4078/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2 [auf die dagegen gerichtete Beschwerde ist das BGer mit Urteil 2C_563/2022 vom 31. Oktober 2022 nicht eingetreten], A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.4, je mit Hinweisen).

5.

Vorliegend ist einerseits umstritten, ob die Beschwerdeführerin während der Steuerperioden 2014 – 2017 subjektiv mehrwertsteuerpflichtig war. Andererseits macht die Beschwerdeführerin geltend, dass ihr die Leistungen der Sexdienstleisterinnen zu Unrecht zugeordnet und auf den entsprechenden Umsätzen die Mehrwertsteuer nachgefordert wurde. In Bezug auf den Sachverhalt ist hierfür zunächst zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin oder die Sexdienstleisterinnen hinsichtlich des Anbietens von Sexdienstleistungen in eigenem Namen nach aussen aufgetreten sind (E. 5.3).

Anschliessend ist auf die Rechtsfolgen bzw. die mehrwertsteuerliche Zuordnung der Sexdienstleistungen einzugehen (E. 6).

5.1 Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass sie keine unternehmerische Einheit mit den Sexdienstleisterinnen bilde, denen sie nur Zimmer vermietet habe. Diese seien denn auch von verschiedenen Behörden als selbständig Erwerbende qualifiziert worden. Eine analoge Qualifikation entspreche der Praxis der Mehrwertsteuer.

In Bezug auf ihre Internetseiten habe die Vorinstanz in nicht nachvollziehbarer Weise auf einen mehrwertsteuerlich relevanten Aussenauftritt geschlossen. Auf den Internetseiten hätte sie für ihre Mieterinnen gewisse Informationen bekannt gemacht, vergleichbar mit einem Mehrfamilienhaus, für das die Besucherplätze signalisiert und Namensschilder bei der Klingel angebracht würden. Dies gelte auch für die Rubrik «Jobs» bei der sie als Vermieterin von Zimmern bei einem Leerstand im Internet nach geeigneten Interessentinnen gesucht habe. Was die angebliche Preisbindung der Sexdienstleistungen anbelange, hätten die Preisangaben auf den Internetseiten der Studios nichts an einer freien Preisfestsetzung durch die Sexdienstleisterinnen selbst geändert. Nicht ansatzweise sei erstellt, dass die Sexdienstleisterinnen sich an die Preisvorgaben auf den Internetseiten hätten halten müssen. Im Gegenteil – potentielle Kunden seien darum gebeten worden, sich bei Fragen zum Service der Sexdienstleisterinnen an diese persönlich zu wenden. Daran zeige sich, dass die Sexdienstleisterinnen selbst darüber bestimmen konnten, welche Leistungen sie erbringen würden. Diese Umstände sprächen gegen eine arbeitsorganisatorische und betriebswirtschaftliche Abhängigkeit der Sexdienstleisterinnen, die in ihrer Arbeitsorganisation komplett frei gewesen seien. Ein einheitlicher Auftritt lasse sich auch nicht aus einzelnen Kundenanfragen im online-Gästebuch ableiten. Hinsichtlich der Leistungszuordnung ginge denn auch die Vorinstanz selbst davon aus, dass es sich um Leistungen der Sexdienstleisterinnen handle.

Gestützt auf diese Ausführungen folgert die Beschwerdeführerin, dass ihr die Leistungen der Sexdienstleisterinnen nicht zuzuordnen waren und sie demzufolge für die Steuerperioden 2013 – 2017 nicht mehrwertsteuerpflichtig war.

5.2 In ihrer Vernehmlassung verweist die Vorinstanz zunächst auf den angefochtenen Entscheid, wonach die Sexdienstleistungen von aussen als wesentliches Angebot der beiden Standorte der Beschwerdeführerin

wahrgenommen worden seien. Dies ergebe sich aus den Internetseiten, insbesondere den darauf angegebenen fixen Öffnungszeiten, einer Mobiltelefonnummer der Geschäftsführerin bzw. Festnetznummern pro Stockwerk für die Buchung bzw. Kontaktaufnahme mit den Sexdienstleisterinnen sowie der Präsentation der Sexdienstleisterinnen auf den Internetseiten. Ergänzend dazu hält die Vorinstanz in der Vernehmlassung fest, dass unter der Rubrik «Gästebuch» die Bemühungen der Geschäftsführerin zur Durchsetzung der Preisbindung ersichtlich sowie von Letzterer Anfragen potentieller Kunden beantwortet worden seien.

Gemäss dem angefochtenen Entscheid habe sich weiter der Eindruck des Aussenauftritts dadurch verstärkt, dass sich Sexdienstleisterinnen bei der Beschwerdeführerin bewerben konnten und dabei Altersvorgaben zu erfüllen hatten und über Ausweispapiere verfügen mussten. Darüber hinaus seien die Sexdienstleisterinnen betriebswirtschaftlich und organisationsorganisatorisch weitgehend von der Beschwerdeführerin abhängig gewesen. Insbesondere hätten eine Preisbindung für ein bestimmtes Grundangebot und gewisse betriebliche Verhaltensregeln sowie eine bedingte Wahl der Leistungszeit bestanden.

5.3 Zur Beantwortung der Frage des Aussenauftritts ist entscheidend, wie das Angebot für die Allgemeinheit, für einen neutralen Dritten, objektiv erkennbar in Erscheinung getreten ist (E. 4.4.3).

5.3.1 In Bezug auf die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Aussenauftritte der Sexdienstleisterinnen ist offenkundig, dass die Sexdienstleistungen physisch nicht von der Beschwerdeführerin als juristische Person, sondern ausschliesslich von den Sexarbeiterinnen erbracht werden konnten. Daraus allein lässt sich indessen nicht auf einen mehrwertsteuerlich relevanten eigenständigen Aussenauftritt schliessen (vgl. Urteil des BGer 2C_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 4.2). Unterlagen, namentlich Inserate oder ähnliches Werbematerial, die Rückschlüsse auf eigenständige Aussenauftritte der Sexdienstleisterinnen während der geprüften Steuerperioden zulassen würde, lassen sich den Akten nicht entnehmen (vgl. E. 3.5). Demzufolge haben die behaupteten Aussenauftritte der Sexdienstleisterinnen als unbewiesen zu gelten. Da es sich hierbei um eine steuermindernde Tatsache handeln kann, hat die Beschwerdeführerin die diesbezüglichen Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (E. 1.6.2).

5.3.2 Mit der Vorinstanz ist einherzugehen, dass seitens der Beschwerdeführerin ein mehrwertsteuerlich relevanter Aussenauftritt für die Sexdienstleistungen vorgelegen ist:

Ausgangspunkt für den Aussenauftritt bildet der Internetauftritt (E. 4.4.3). Die Beschwerdeführerin hat gemäss Auszügen aus dem Internetarchiv (Akten der Vorinstanz [nachfolgend: act.] 7) im geprüften Zeitraum für jeden der beiden Standorte eine vergleichbare Internetseite betrieben. Die beiden Internetseiten beschreiben die Philosophie des jeweiligen Hauses sowie die Auswahl und Einzigartigkeit der Sexdienstleisterinnen. Für die Sexdienstleistungen kann den Internetseiten ein Preis für ein Grundangebot entnommen werden. Unter der Rubrik «Öffnungszeiten» sind für beide Standorte die Öffnungszeiten festgelegt. Für die Buchung einer Sexdienstleisterin für eine Tätigkeit ausserhalb der beiden Standorte ist eine einzige Mobiltelefonnummer vermerkt. Des Weiteren sind in einem Standardformat Fotos jener Sexdienstleisterinnen geschaltet, die am jeweiligen Tag in den Lokalitäten der Betreiberin angetroffen werden können. Zwecks Kontaktaufnahme sind die Festnetznummern des jeweiligen Stockwerks angegeben, auf dem die entsprechenden Sexdienstleisterinnen tätig sind. Auf beiden Internetseiten befindet sich eine Rubrik «Jobs» auf welchen die Beschwerdeführerin nach neuen Kolleginnen suchte. Im Übrigen enthalten die Internetseiten je ein «Gästebuch», welches von den Kunden für Fragen und Feedbacks zu einzelnen Sexdienstleisterinnen sowie der Art und dem Preis für einzelne Sexdienstleistungen genutzt und jeweils von der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin beantwortet wurden. Im Mietentgelt inbegriffen waren neben der Nutzung eines Zimmers und den Nebenkosten für Energie und Telefon, die Reinigung und Kondome (Kontrollbericht der ESTV vom 30. Januar 2020 [act. 7]).

Entgegen der Beschwerdeführerin ist es offensichtlich, dass es sich bei den Internetseiten nicht bloss um Werbung für die Vermietung von Zimmern oder um die Suche nach neuen Mieterinnen handelte, sondern die Sexdienstleisterinnen Teil des Angebots der beiden Studios der Beschwerdeführerin waren. So bezeichnet die Beschwerdeführerin die Sexdienstleisterinnen auf ihren Internetseiten als «Girls» oder «unsere Damen» (...) und preist deren Sexdienstleistungen als eigenes Leistungsangebot an (...).

Schliesslich war die Beschwerdeführerin mit dem Erbringen von Dienstleistungen im Bereich der Massage als einzigem Zweck im Handelsregister

eingetragen. Bereits diese Zweckangabe geht weiter, als das angeblich schlichte Vermieten von Zimmern.

Nach dem Gesagten hat die Beschwerdeführerin mit den Internetseiten einen eigenständigen Aussenauftritt betrieben, indem sie die Sexdienstleistungen in eigenem Namen angepriesen hat, sodass die Sexdienstleisterinnen für einen «neutralen» Betrachter klar als Teil des jeweiligen Clubangebots erschienen.

5.3.3 In engem Zusammenhang mit dem Aussenauftritt stellt sich die Frage nach der selbständigen Erwerbstätigkeit der Sexdienstleisterinnen im mehrwertsteuerlichen Sinn (vgl. Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG), wie sie die Beschwerdeführerin geltend macht (vgl. Urteil des BGer 2C_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 4.3).

Soweit die Beschwerdeführerin aus der Qualifikation der Arbeitsmarkt-, Sozialversicherungs- und kantonalen Steuerbehörden auf eine selbständige Erwerbstätigkeit der Sexdienstleisterinnen schliesst, handelt es sich dabei zwar um einen Hinweis für eine selbständige Erwerbstätigkeit auch im mehrwertsteuerlichen Sinn, doch genügt dieser für sich allein nicht um jene zu begründen (E. 4.3.1). Zwar mag als weiteres Indiz die Wahlfreiheit bestanden haben, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht bzw. einem Kunden die Sexdienstleistung zu erbringen oder nicht, doch lässt sich aus diesem Umstand bei Sexdienstleistungen nichts zu Gunsten einer selbständigen Erwerbstätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinn ableiten: Denn würde keine Wahlfreiheit in Bezug auf die Freier, sondern ein «Kundenzwang» oder Zwang zum Erbringen einer ungewollten Sexdienstleistung bestehen, würde die Beschwerdeführerin möglicherweise einen Straftatbestand («Förderung der Prostitution») erfüllen (vgl. BERNHARD ISENHARDT/MARTIN A. KESSLER, in: Niggli/Wiprächtiger [Hrsg.], Basler Kommentar, Strafrecht II, Art. 137 – 392 StGB, Jugendstrafrecht, 4. Aufl. 2019, N 27 zu Art. 195 StGB). Die Beschwerdeführerin liegt zudem falsch, wenn sie aus der Wahlfreiheit der Leistungserbringung auf eine fehlende Preisbindung schliesst, worauf noch einzugehen ist.

Was das Tragen des unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust) der Sexarbeiterinnen betrifft, bezieht sich dieses einzig auf die eigenen Verdienstmöglichkeiten, nicht jedoch auf die Infrastrukturkosten an den beiden Standorten, die von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt wurden. Bezüglich des Kriteriums der betriebswirtschaftlichen und arbeitsorganisatorischen Unabhängigkeit der Sexdienstleisterinnen liegt diese nur

in beschränktem Ausmass vor. Dies lässt sich teilweise gestützt auf die Umstände erkennen, die bereits im Zusammenhang mit dem Aussenauftritt angeführt wurden, der bereits für sich gegen eine mehrwertsteuerliche selbständige Erwerbstätigkeit spricht: So waren die Sexdienstleisterinnen an die Öffnungszeiten gebunden, wie sie von der Beschwerdeführerin auf den Internetseiten ausgeschrieben waren. Sie konnten ihre Leistungszeiten somit nur beschränkt selbst bestimmen. Die Kontaktaufnahme potentieller Kunden erfolgte über eine Mobiltelefonnummer oder Festnetznummern, die auf die Beschwerdeführerin registriert waren. Die Festnetzanschlüsse befanden sich offenbar auf den verschiedenen Stockwerken der beiden Standorte, sodass eine Kontaktaufnahme potentieller Kunden mit den Sexdienstleisterinnen nur innerhalb der Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin möglich war. Für ein Treffen mit den Sexdienstleisterinnen ausserhalb der beiden Standorte konnten sich die potentiellen Kunden indessen nur direkt an die Beschwerdeführerin wenden. Was die Preisbindung für die Sexdienstleistungen anbelangt, schrieb die Beschwerdeführerin einen festen Preis für ein bestimmtes Grundangebot aus. Für weitere Dienstleistungen teilte die Beschwerdeführerin den potentiellen Kunden auf Anfrage im Gästebuch die betreffenden Sexdienstleistungen mit, die für einen bestimmten Betrag erhältlich waren. Es ist unter diesen Umständen fraglich, inwiefern die Sexdienstleisterinnen in der Preisgestaltung frei waren. Schliesslich suchte die Beschwerdeführerin in der Rubrik «Jobs» nach neuen Sexarbeiterinnen, wobei sie eine Altersgrenze festlegte sowie darauf hinwies, dass die Arbeit höchstens zu zweit oder zu dritt im Team stattfinden würde.

Auch wenn die Beschwerdeführerin offenbar keine Vorschriften betreffend Kleiderordnung erlassen hatte und – soweit aus den Akten ersichtlich – kein Konsumationszwang von Getränken bestand, geht nach dem Gesagten die arbeitsorganisatorische und betriebswirtschaftliche Einbindung der Sexdienstleisterinnen in das Unternehmen der Beschwerdeführerin deutlich über eine blossе Zimmervermietung hinaus, wie sie von der Beschwerdeführerin behauptet wird.

Gestützt auf diese Gesamtbeurteilung sämtlicher relevanter Indizien ist somit mehrwertsteuerlich nicht von einer selbständig ausgeübten beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit der Sexarbeiterinnen auszugehen.

5.4 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass im geprüften Zeitraum seitens der Beschwerdeführerin ein mehrwertsteuerlich relevanter Aussenauftritt für die Sexdienstleistungen vorlag, während ein solcher bei

den Sexdienstleisterinnen nicht auszumachen ist. Infolgedessen sind Letztere nicht als selbständig Erwerbstätige im Sinn von Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG zu qualifizieren.

6.

6.1 Weiter ist auf die Rechtsfolgen des Aussenauftritts der Beschwerdeführerin einzugehen.

Infolge des festgestellten Aussenauftritts sind der Beschwerdeführerin die Leistungen der Sexdienstleisterinnen gestützt auf Art. 20 Abs. 1 MWSTG mehrwertsteuerlich zuzurechnen (E. 4.4.1). Daraus ergibt sich weiter, dass die Beschwerdeführerin für die geprüften Steuerperioden 2013 – 2017 die Voraussetzungen der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht erfüllt. Die Nachforderung der Mehrwertsteuer auf den betreffenden Umsätzen erfolgte damit grundsätzlich zu Recht bei der Beschwerdeführerin.

Diese Rechtsfolgen könnten im Übrigen auch dann eintreten, wenn die Sexdienstleisterinnen – entgegen obiger Ausführungen – als selbständig Erwerbende im mehrwertsteuerlichen Sinne qualifiziert würden. Infolge des Aussenauftritts der Beschwerdeführerin für die Sexdienstleistungen in eigenem Namen würden ihr diese Leistungen diesfalls unter dem Titel der indirekten Stellvertretung gestützt auf Art. 20 Abs. 3 MWSTG «zugeordnet». Denn wie sich aus Art. 20 Abs. 3 MWSTG ergibt, würde das Leistungsverhältnis in einem solchen Dreiparteienverhältnis gedoppelt (vgl. Urteil des BGer 2C_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 4.1.2 und 4.3).

Inwiefern die Berechnung dieser Leistungen, d.h. die Ermittlung des kalkulatorischen Umsatzes im Rahmen der Ermessenseinschätzung, nicht korrekt erfolgt sein soll, wird von der Beschwerdeführerin vor Bundesverwaltungsgericht nicht mehr beanstandet. Auch aus den Akten ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass die Umsatzermittlung fehlerbehaftet wäre. Das Vorgehen der Vorinstanz ist somit mit Bezug auf die Schätzung der Umsätze der Sexdienstleisterinnen, welche mangels eigenständigem Aussenauftritt mehrwertsteuerlich der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind, nicht zu beanstanden und vorliegend nicht weiter zu prüfen.

6.2 Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz der Beschwerdeführerin die Leistungen der Sexdienstleisterinnen für die Steuerperioden 2013 – 2017 grundsätzlich zu Recht als mehrwertsteuerlich relevante Umsätze zugeordnet sowie sie als subjektiv mehrwertsteuerlich qualifiziert und entsprechend auf diesen Umsätzen die Mehrwertsteuer nachgefordert.

7.

Weiter ist der Antrag der Beschwerdeführerin auf Erlass der nachgeforderten Steuer zu prüfen.

7.1 Gemäss Art. 92 MWSTG kann nur eine rechtskräftig festgesetzte Steuer erlassen werden (vgl. FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019, N 6 zu Art. 92 MWSTG). Es handelt sich dabei um eine objektive Voraussetzung für einen Steuererlass, denn nur bei einer rechtskräftig festgesetzten Steuer steht die (notwendigerweise zu kennende) Höhe für einen Erlass fest (vgl. MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 208). Erst wenn diese Voraussetzung erfüllt ist, können die weiteren Voraussetzungen gemäss Art. 92 Abs. 1 Bst. a – c MWSTG geprüft und die Steuer allenfalls erlassen werden. Fehlt es jedoch an einer rechtskräftig festgesetzten Steuer, ist auch bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen ein Erlass aufgrund der klaren gesetzlichen Regelung nicht möglich (Urteil des BVGer A-1805/2012 vom 14. Mai 2012 E. 3.2).

7.2 Die Beschwerdeführerin hat im Rahmen ihrer Neuberechnung vom 30. Juni 2020 (Stellungnahme zur Bestreitung vom 20. März 2020 [Sachverhalt Bst. C.a]) erstmals den Erlass der mit EM Nr. 401'686 nachgeforderten Steuer beantragt. In ihrer Verfügung vom 12. April 2021 hielt die Vorinstanz fest, dass die umstrittene Steuernachforderung betreffend die Steuerperioden 2013 – 2017 noch nicht rechtskräftig festgesetzt worden sei, so dass bereits aus diesem Grund kein Steuererlass gewährt werden könne (E. 2.9 der Verfügung der Vorinstanz vom 12. April 2021). Der Begründung der Vorinstanz folgend, ist festzuhalten, dass die umstrittene Steuernachforderung nach wie vor nicht rechtskräftig festgesetzt wurde – dies wird denn auch nicht bestritten – sodass es bereits an der objektiven Vorbedingung für die Gewährung eines Steuererlasses fehlt.

7.3 Gestützt auf diese Erwägungen ist der Antrag auf Erlass der strittigen Steuernachforderung abzuweisen.

8.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde mit Bezug auf die Steuerperiode 2013 gutzuheissen (E. 2.3), im Übrigen jedoch abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (E. 1.4).

9.

9.1

Da die Beschwerdeführerin zu ca. 20% obsiegt, sind ihr die auf Fr. 6'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 4'800.- aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dieser Betrag ist dem einbezahlten Kostenvorschuss von Fr. 6'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'200.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

9.2 Die teilweise obsiegende und anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat Anspruch auf eine reduzierte Entschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 ff. des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.302.2]). Diese Entschädigung ist für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht praxismässig auf Fr. 1'800.- festzusetzen und nach Rechtskraft dieses Urteil – aufgrund der Verfahrensdauer – aus der Kasse des Bundesverwaltungsgerichts zu bezahlen. Für das vorinstanzliche Verfahren ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 84 Abs. 1 Satz 2 MWSTG). Der Antrag auf Entschädigung für das Einspracheverfahren ist daher abzuweisen.

Der Vorinstanz ist keine Parteientschädigungen zuzusprechen (vgl. Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen (E. 2.3) teilweise gutgeheissen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 6'000.- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 4'800.- auferlegt. Dieser Betrag wird dem einbezahlten Kostenvorschuss von Fr. 6'000.- entnommen. Der Restbetrag in der Höhe von Fr. 1'200.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.

Der Beschwerdeführerin wird eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'800.- zugesprochen. Diese wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils aus der Kasse des Bundesverwaltungsgerichts bezahlt.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Karolina Yuan

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: