Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-2601/2012

Urteil vom 3. Januar 2013

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____**,** …,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1. Quartal 2000 - 3. Quartal 2004, Umsatzschätzung; Rückweisungsentscheid).

Sachverhalt:

A.
A._____ ist Inhaber der Einzelunternehmung […], […]; er führt seit dem 1. Mai 2000 zusätzlich – ebenfalls in der Form der Einzelunternehmung – die "Y._____" in […]. Gemäss Handelsregisterauszug bezweckt Letztere einen Sauna- und Massagebetrieb. Am 24. April 2000 meldete A._____ diesen Betrieb bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) an. Mit Schreiben vom 4. Mai 2000 teilte ihm die ESTV mit, die Steuerpflicht einer steuerpflichtigen Person erstrecke sich auf die Gesamtheit ihrer Betriebe. Dies gelte auch für Unternehmen mit verschiedenen Betriebszweigen.

B.
Am 25. und 26. Januar sowie am 21. und 23. Februar 2005 führte die ESTV bei A._____ eine Kontrolle durch. Sie überprüfte die Steuerperioden vom 1. Quartal 2000 bis 3. Quartal 2004. Dabei stellte sie fest, dass die Umsätze aus den Massagen nicht den Masseurinnen, sondern A._____ zuzurechnen seien. Die ESTV nahm eine Ermessenseinschätzung vor, da dieser die Höhe der betreffenden Umsätze nicht aufgezeichnet habe. In der Folge forderte sie von A._____ mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. […] vom 22. Juni 2005 für das 1. Quartal 2000 bis 3. Quartal 2004 insgesamt Fr. 36'892.-- zuzüglich Verzugszins nach. Da A._____ die "Y._____" erst am 1. Mai 2000 und nicht bereits am 1. Januar 2000 übernommen hatte, korrigierte die ESTV ihre Steuernachforderung mit der Gutschriftsanzeige Nr. […] vom 4. August 2005 in der Höhe von Fr. 5'987.-- (Storno der Nachforderung für das Jahr 2000) und der EA Nr. […] ebenfalls vom 4. August 2005 in der Höhe von Fr. 3'990.-- (Nachforderung für die Zeit vom 1. Mai bis 31. Dezember 2000).

C.
Mit Schreiben vom 8. August 2005 teilte A._____ der ESTV mit, er sei mit der Nachbelastung nicht einverstanden und verlange einen anfechtbaren Entscheid. Da der Sauna-Komplex viel zu gross sei, habe er einzelne Räume an selbständig arbeitende Masseurinnen vermietet. Am 17. September 2007 erliess die ESTV den verlangten anfechtbaren Entscheid. Darin bestätigte sie die Steuernachforderung in der Höhe von Fr. 34'895.-- zuzüglich Verzugszins.

D.
Gegen diesen Entscheid erhob A._____ am 17. Oktober 2007 Einsprache. Er brachte insbesondere vor, er habe sich bei der Geschäftsüber-

nahme im Mai 2000 bei der ESTV erkundigt und die Antwort erhalten, dass eine Untervermietung von Räumen nicht der Mehrwertsteuer unterliege. Im Weiteren hätten die Masseurinnen völlig selbständig gearbeitet. Mit Schreiben vom 9. September 2010 forderte die ESTV A._____ auf, sämtliche Mietverträge der Jahre 2001 bis 2004 mit den Mieterinnen der Massageräume – unter Angabe der Mietdauer – nachzureichen. Zudem wollte die ESTV wissen, ob diese Mieterinnen über eine kantonale Berufsausübungsbewilligung für medizinische Massagen verfügt hätten. Am 8. Oktober 2010 reichte A._____ sechs Mietverträge ein. Im Weiteren führte er aus, er habe keine Kenntnis, ob die Mieterinnen eine kantonale Berufsausübungsbewilligung hätten. In der Folge kontaktierte die ESTV fünf der von A._____ genannten Mieterinnen, wovon drei antworteten. Diese gaben an, über keine Berufsausübungsbewilligung zu verfügen.

E.

Mit Einspracheentscheid vom 2. März 2011 wies die ESTV die Einsprache ab. Sie erkannte, A._____ schulde ihr für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2000 bis 3. Quartal 2004 Fr. 34'895.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins seit dem 28. Februar 2003. Zur Begründung machte sie im Wesentlichen geltend, unter der Firma "Y._____" werde nicht nur für die Sauna geworben, sondern auch für Massagen. Dies gehe sowohl aus der Homepage als auch den Flyern, Hinweistafeln und Türschildern hervor. Aus der Sicht eines neutralen Dritten trete der Sauna- und Massagebetrieb als Einheit in Erscheinung und es sei nicht erkennbar, dass es sich bei den Masseurinnen um selbständige Unternehmerinnen handle. Im Weiteren würden die Masseurinnen nicht in völliger betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit arbeiten, da die fünf Massageräume geteilt werden müssten. Es sei folglich eine koordinierte Einsatzplanung erforderlich.

F.

Am 2. April 2011 führte A._____ gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 2. März 2011 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Er brachte im Wesentlichen vor, massgebend bei der Frage nach der Selbständigkeit sei doch, wer das Inkasso vornehme. Vorliegend erfolge das Inkasso für eine Massage nicht durch den Sauna-Betrieb, sondern durch die Masseurinnen selber. Im Weiteren liessen es die baulichen Gegebenheiten nicht zu, dass für den Sauna-Betrieb und das Massage-Institut separate Eingänge gemacht würden. Die Betriebe würden aber an den Eingangstüren klar unterschieden. Im Übrigen habe er die betragsmässige Schätzung der Umsätze nicht beanstandet, da er davon ausge-

he, dass die Vermietung der Räume nicht der Mehrwertsteuer unterliege. Es sei aber klar, dass die Schätzung viel zu hoch sei.

In ihrer Vernehmlassung vom 1. Juni 2011 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers.

G.
In seinem Urteil A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde gut. Es hob den Einspracheentscheid der ESTV vom 2. März 2011 auf und wies die Sache zur Fällung eines neuen Entscheids im Sinn der Erwägungen an die ESTV zurück. Zur Begründung legte das Bundesverwaltungsgericht dar, die "Y._____" sei gegen aussen im eigenen Namen als Erbringerin der Massagedienstleistungen aufgetreten und damit nicht die einzelnen Masseurinnen selber. Diese übten ihre berufliche bzw. gewerbliche Tätigkeit in der Folge nicht selbständig im Sinn von Art. 21 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) bzw. Art. 17 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) aus. Die betreffenden Umsätze aus den Massagen seien deshalb A._____ als Inhaber der Einzelunternehmung "Y._____" zuzurechnen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 4.6). Im Weiteren führte das Bundesverwaltungsgericht aus, die ESTV habe ihre Umsatzschätzung offenbar ausschliesslich auf die Zahlen eines einzigen (anderen) Betriebs gestützt. Sie habe indessen unterlassen zu erläutern, dass dieser zum Vergleich herangezogene entsprechende Betrieb vergleichbar sei. Die ESTV habe deshalb ihre Schätzung und damit ihren Einspracheentscheid unzureichend begründet.

Zudem legte das Bundesverwaltungsgericht dar, die Schätzung erweise sich auch noch aus einem weiteren Grund als mangelhaft. Die ESTV habe dargelegt, sie sei «zugunsten» von A._____ davon ausgegangen, dass mehrheitlich klassische – und damit nicht erotische – Massagen angeboten worden seien. In anderen Ermessenseinschätzungen, die das Bundesverwaltungsgericht zu behandeln gehabt habe, sei die ESTV indessen bei Dienstleisterinnen im Erotikgewerbe praxisgemäss von einem Anteil von 40% bis 45% ausgegangen, den die betreffenden Damen den Betreibern des Etablissement abzuliefern hätten. Die Anwendung dieser Erfahrungszahlen würde zu einem deutlich tieferen Umsatz führen, da die Mieteinnahmen statt (wie bei der vorliegenden Umsatzschätzung) mit

27%, mit 40% bis 45% gleichgesetzt und anschliessend auf 100% hochgerechnet worden seien. Entgegen den Ausführungen der ESTV sei die Annahme von mehrheitlich klassischen Massagen damit nicht «zugunsten» von A._____.

H.
Am 28. März 2012 erliess die ESTV einen neuen Einspracheentscheid. Darin wies sie die Einsprache ab. Zur Begründung legte die ESTV dar, sie halte daran fest, dass die Mieteinnahmen 27% des Gesamtumsatzes ausmachten. Mangels Datenmaterial könne sie sich nur auf einen Betrieb abstützen. Im Weiteren seien die Ausführungen des Bundesverwaltungsgerichts in seinem Urteil vom 4. Januar 2012 insoweit zu präzisieren, dass sie bei früheren Umsatzschätzungen im Erotikbereich davon ausgegangen sei, die Eintritte machten 40% der steuerbaren Umsätze aus. Diese Erfahrungszahl könne indessen vorliegend nicht zur Anwendung kommen, da die "Y._____" keine Eintrittsgebühr erhoben habe. Zudem könne sie anhand einer Kontrollrechnung aufzeigen, dass die Schätzung «zugunsten» von A._____ ausfalle. Im Jahr 2002 habe sie die Massageumsätze auf Fr. 97'595.-- geschätzt. Wenn von einem Stundenpreis von Fr. 65.-- bzw. Fr. 75.-- ausgegangen würde, wären bloss 6 bzw. 5 Massagen pro Tag (Annahme 240 Arbeitstage pro Jahr) ausgeführt worden. Wenn man bedenke, dass die "Y._____" über fünf Massageräume verfüge und eigentlich sechs Tage pro Woche geöffnet sei, sei offensichtlich, dass sich diese Schätzung «zugunsten» von A._____ erweise.

I.
Mit Eingabe vom 12. Mai 2012 führte A._____ (Beschwerdeführer) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 28. März 2012. Er macht im Wesentlichen die gleichen Argumente geltend wie bereits in seiner Eingabe vom 2. April 2011. Er legt insbesondere nochmals dar, die Masseurinnen seien selbständig erwerbstätig gewesen. Im Weiteren sei sein Lokal weder ein Bordell, noch ein Sauna Club, Erotiklokal oder Sexsalon. Nach seinem Kenntnisstand gebe es auch keinen anderen Betrieb, der gleich wie seiner funktioniere.

In ihrer Vernehmlassung vom 20. Juni 2012 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2

1.2.1 Ein mit verbindlichen Weisungen versehener Rückweisungsentscheid (vgl. Art. 61 Abs. 1 VwVG) schliesst das Verfahren bezüglich der in den Erwägungen definitiv behandelten Punkte ab. Wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr bleibt und die Rückweisung nur noch der Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient, handelt es sich – in Bezug auf die definitiv entschiedenen Punkte – um einen Endentscheid, der vor der nächsthöheren Instanz anfechtbar ist (BGE 134 II 124 E. 1.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_258/2008 vom 27. März 2009 E. 3.3; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.196).

1.2.2 Materielle Rechtskraft bedeutet Verbindlichkeit eines (formell rechtskräftigen) Entscheids für spätere Verfahren. Sie bezieht sich grundsätzlich nur auf das Dispositiv und nicht auf die rechtliche Begründung und die tatsächlichen Feststellungen (BGE 121 III 474 E. 2, 4a). Die rechtliche Bindungswirkung gilt für die Parteien und Beigeladene des rechtskräftig erledigten Verfahrens sowie deren Rechtsnachfolger (FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 323; MADELEINE CAMPRUBI, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N. 24 zu Art. 61).

Ein Rückweisungsentscheid im Sinn eines anfechtbaren Endentscheids (E. 1.2.1) wird bei unterlassener Anfechtung formell und damit auch materiell rechtskräftig. Verweist das Dispositiv eines solchen Entscheids ausdrücklich auf die Erwägungen, werden diese zu dessen Bestandteil und haben, soweit sie zum Streitgegenstand gehören, an der Rechtskraft teil (BGE 120 V 233 E. 1a, Urteil des Bundesgerichts 8C_272/2011 vom 11. November 2011 E. 1.3). Die Behörde, an die zurückgewiesen wird, die Partei und auch das mit der Sache nochmals befasste Gericht selbst sind an die Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden. Die rechtliche Beurteilung, mit der die Zurückweisung begründet wird, muss der neuen Entscheidung zugrunde gelegt werden (Urteil des Bundesgerichts 4C.46/2007 vom 17. April 2007 E. 3.1 mit Hinweisen; BGE 122 I 250 E. 2, 116 II 220 E. 4a; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.196; PHILIPPE WEISSENBERGER, in Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich etc. 2009, N. 28 zu Art. 61). Eine freie Überprüfung durch das ein zweites Mal angerufene Gericht ist nur noch möglich betreffend jene Punkte, die im Rückweisungsentscheid nicht entschieden wurden oder bei Vorliegen neuer Sachumstände (BGE 135 III 334 E. 2, 131 III 91 E. 5.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1165/2011 vom 20. September 2012 E. 1,2, A-1998/2011 vom 8. Juni 2012 E. 1.2, A-7643/2010 vom 31. Januar 2012 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7745/2010 vom 9. Juni 2011 E. 1.2.2).

1.2.3 Soweit eine solche freie Prüfung möglich ist, kann das Bundesverwaltungsgericht den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.149). Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: ALFRED KÖLZ, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.) und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden ([statt vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.3, A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 1.3).

2.

2.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Er umfasst eine Anzahl verschiedener verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien (vgl. zum Ganzen auch ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1672 ff.; JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 846 ff.). Zunächst gehört dazu das Recht auf vorgängige Äusserung und Anhörung, welches den Betroffenen einen Einfluss auf die Ermittlung des wesentlichen Sachverhalts sichert. Dabei kommt der von einem Verfahren betroffenen Person der Anspruch zu, sich vorgängig einer behördlichen Anordnung zu allen wesentlichen Punkten, welche die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts betreffen, zu äussern und von der betreffenden Behörde alle dazu notwendigen Informationen zu erhalten. Des Weiteren leitet sich aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs die Pflicht der Behörden ab, alle vorgebrachten rechtserheblichen Anträge zu prüfen (Urteil des Bundesgerichts 5A.15/2002 vom 27. September 2002 E. 3.2) und ihre Entscheide zu begründen (BGE 123 I 31 E. 2c; BVGE 2007/21 E. 10.2; vgl. ferner Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt. Sie kann sich dabei auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (Urteil des Bundesgerichts 1C_436/2009 vom 3. Februar 2010 E. 3.2; BGE 133 III 439 E. 3.3, 129 I 232 E. 3.2, 126 I 97 E. 2b; BVGE 2009/60 E. 2.2.2; vgl. auch LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, Bern 1998, S. 22 ff.). Die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör stellt eine formelle Rechtsverweigerung dar (BGE 135 I 6 E. 2.1, 132 I 249 E. 5).

2.2 Der Gehörsanspruch ist nach feststehender Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt (statt vieler: BGE 126 I 19 E. 2d/bb). Nach der Rechtsprechung kann eine Verletzung des Gehörsanspruchs aber als geheilt gelten, wenn die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs (also etwa die Verletzung der Begründungspflicht; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1710) in einem

Rechtsmittelverfahren nachgeholt wird, in dem die Beschwerdeinstanz mit der gleichen Prüfungsbefugnis entscheidet wie die untere Instanz. Die Heilung ist aber ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt, zudem darf dem Beschwerdeführer kein Nachteil erwachsen und die Heilung soll die Ausnahme bleiben (BGE 133 I 201 E. 2.2, 129 I 129 E. 2.2.3, 126 V 130 E. 2b, 126 I 68 E. 2; Urteil des Bundesgerichts 1A.234/2006 vom 8. Mai 2007 E. 2.2; BVGE 2009/53; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-6272/2008 vom 20. Oktober 2010 E. 3.1, A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4, A-1737/2006 vom 22. August 2007 E. 2.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1710).

3.
Im vorliegenden Fall hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 die Beschwerde im Sinn der Erwägungen gut, hob den angefochtenen Einspracheentscheid auf und wies die Sache zu neuem Entscheid an die ESTV zurück. Zur Begründung legte das Bundesverwaltungsgericht insbesondere dar, die ESTV habe sich bei ihrer Schätzung offenbar ausschliesslich auf die Zahlen eines einzigen (anderen) Betriebs gestützt, aber nicht dargetan, dass dieser mit dem vorliegenden vergleichbar sei. Die ESTV führe lediglich (zumindest implizit) aus, bei diesem Vergleichsbetrieb würden «mehrheitlich» klassische Massagen angeboten und es gelte ein Stundenpreis von Fr. 65.-- bis Fr. 75.--. Diese Angaben seien ungenügend. Dies müsse umso mehr gelten, als die ESTV bei der Ermittlung ihrer Erfahrungszahl – soweit erkennbar – nur einen Betrieb berücksichtigt habe. Sie habe demnach ihre Schätzung und damit ihren Einspracheentscheid unzureichend begründet (vgl. E. 5.2.3 des genannten Urteils). Im Weiteren führte das Bundesverwaltungsgericht aus, als Folge der Verletzung der Begründungspflicht sei der Einspracheentscheid der ESTV vom 2. März 2011 aufzuheben und die Sache an die ESTV zurückzuweisen. Diese habe eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen und ihren neu zu treffenden Einspracheentscheid in genügender Weise zu begründen (vgl. E. 5.3 des genannten Urteils).

3.1 Beim Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 handelt es sich um einen Rückweisungsentscheid. Dieser wurde infolge unterlassener Anfechtung formell und damit auch materiell rechtskräftig. Da das Dispositiv des Entscheids ausdrücklich auf die Erwägungen verweist, wurden diese zu dessen Bestandteil und haben, soweit sie zum Streitgegenstand gehören, an der Rechtskraft teil (E. 1.2.2).

Dies gilt u.a. für die Bestimmung des mehrwertsteuerrechtlichen Leistungserbringers in E. 4 bis E. 4.6 des Rückweisungsentscheids. Darin hat das Bundesverwaltungsgericht ausgeführt, dem Beschwerdeführer seien als Inhaber u.a. der Einzelunternehmung "Y._____" die Umsätze aus den Massagen zuzurechnen. Soweit dieser im vorliegenden Beschwerdeverfahren erneut die Zurechnung der Umsätze bestreitet, kann demnach – aufgrund der Rechtskraft der betreffenden Erwägungen – auf seine Einwände nicht mehr eingegangen werden. Im Weiteren enthält der Rückweisungsentscheid in E. 5.2.3 und E. 5.3 die verbindliche Anweisung an die ESTV, den neu zu treffenden Einspracheentscheid in genügender Weise zu begründen. In diesem Zusammenhang führte das Bundesverwaltungsgericht in E. 5.2.3 explizit aus, die ESTV habe es unterlassen, zu erläutern, dass der zum Vergleich herangezogene Betrieb nicht nur der gleichen Branche zuzurechnen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sei, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. Auch diese Erwägungen sind in Rechtskraft erwachsen.

3.2 Im neu erlassenen Einspracheentscheid vom 28. März 2012 legte die ESTV zur Begründung der verwendeten Erfahrungszahl bzw. der Vergleichbarkeit des zur Schätzung herangezogenen Betriebs indessen bloss dar, sie halte daran fest, "dass die Mieteinnahmen 27% am Gesamtumsatz ausmachen. Mangels fehlenden Datenmaterials kann sich die ESTV nur auf einen Betrieb abstützen. Dieser vermietete ebenfalls lediglich Räumlichkeiten an Masseurinnen; der Preis für eine einstündige Massage betrug Fr. 65.-- bis Fr. 75.--." Die ESTV hat demnach erneut – trotz expliziter Anweisung durch das Bundesverwaltungsgericht – nicht ausgeführt, inwiefern der bei der Umsatzschätzung herangezogene Betrieb mit Bezug auf die Branche, Standort, Betriebsgrösse und Kundenkreis usw. vergleichbar ist. Die ESTV hat ihre Schätzung somit erneut ungenügend begründet. Bereits aus diesem Grund ist der Einspracheentscheid vom 28. März 2012 aufzuheben. Es ist Aufgabe der ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen durchzuführen. Dazu gehört auch, dass die vorgenommene Ermessenseinschätzung genügend begründet wird, denn nur so kann überhaupt nachvollzogen und geprüft werden, ob die Schätzung pflichtgemäss erfolgt ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 3.4.1). Sofern die ESTV nicht über das erforderliche Datenmaterial verfügt, hat sie dieses zu beschaffen. Falls ein Rückgriff auf vergleichbare Betriebe bzw. Erfahrungszahlen tatsächlich nicht möglich ist, muss mit weiteren Abklärungen versucht werden, die Verhältnisse des Einzelfalls zu eruieren (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012

E. 3.5.1). Im Gegensatz zum Sachverhalt, der dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012 zugrunde lag, hat die ESTV im vorliegenden Fall zwar einen Rückgriff auf einen (einzigen) – aus ihrer Sicht – vergleichbaren Betrieb vorgenommen. Sie hat es indessen unterlassen, nachvollziehbar darzulegen, weshalb gerade dieser Betrieb mit demjenigen des Beschwerdeführers vergleichbar sein soll.

Im Übrigen lassen die von der ESTV erteilten spärlichen Informationen über den zur Umsatzschätzung herangezogenen Vergleichsbetrieb im Gegenteil darauf schliessen, dass die "Y._____" mit jenem nur sehr beschränkt vergleichbar ist. Zunächst können die beiden Betriebe nicht der gleichen Branche bzw. dem gleichen Gewerbe zugeordnet werden. Die "Y._____" hat u.a. erotische Massagen angeboten, der von der ESTV herangezogene Vergleichsbetrieb dagegen offenbar nicht. In der Folge liegt die Annahme nahe, dass sich auch die Preisstruktur nicht vergleichen lässt. Dieser Umstand bestätigt der Eintrag eines Kunden der "Y._____" im elektronischen Gästebuch vom 19. November 2002 (vgl. amtl. Akten Nr. 31). Der betreffende Kunde führt aus, er habe für eine "kombinierte Massage", die 50 bis 60 Minuten gedauert habe, Fr. 150.-- bezahlt. Die von der ESTV bei ihrer Schätzung berücksichtigten Preise von Fr. 65.-- bzw. Fr. 75.-- sind damit keineswegs repräsentativ.

3.3 Die ESTV bringt in ihrem Einspracheentscheid vom 28. März 2012 zudem eine «Kontrollrechnung» vor, die aufzeigen soll, dass ihre Schätzung «zugunsten» des Beschwerdeführers ausgefallen sei. Nach den Angaben der ESTV hat der Beschwerdeführer im Jahr 2002 Mieteinnahmen von Fr. 26'350.-- erzielt. In der Folge hat die ESTV für dieses Jahr, unter Anwendung ihrer Erfahrungszahl von 27% (d.h. die Mieteinnahmen entsprechen 27% des Umsatzes), einen Umsatz von Fr. 97'593.-- ermittelt (26'350 * 100 / 27). Bei einem angenommen Preis für eine einstündige Massage in der Höhe von Fr. 65.-- bzw. Fr. 75.-- wären – nach den Ausführungen der ESTV – in diesem Jahr 1501 bzw. 1301 Massagen durchgeführt worden. Dies entspreche – bei einer Arbeitswoche mit fünf Tagen – bloss sechs bzw. fünf Massagen pro Tag. Da die "Y._____" jedoch sechs Tage pro Woche geöffnet sei und über fünf Massageräume verfüge, sei es offensichtlich, dass diese Schätzung «zugunsten» des Beschwerdeführers ausgefallen sei.

Dem Einwand der ESTV ist zunächst entgegen zu halten, dass es nicht ihre Aufgabe ist, eine Schätzung «zugunsten» des Beschwerdeführers zu machen, sondern eine solche, die der Realität möglichst nahe kommt,

nachvollziehbar und begründet ist. Die von der ESTV vorgebrachte «Kontrollrechnung» vermag die mangelhafte Begründung der verwendeten Erfahrungszahl von 27% nicht zu ersetzen. Der Schluss der ESTV, dass die Schätzung «zugunsten» des Beschwerdeführers ausfällt, muss deshalb als reine Mutmassung qualifiziert werden. Die Vorinstanz ist im Übrigen daran zu erinnern, dass eine Umkehr der Beweislast erst dann stattfindet, wenn nicht nur die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung nach Art. 60 aMWSTG bzw. Art. 48 aMWSTV gegeben sind, sondern die ESTV zudem die Ermessenseinschätzung pflichtgemäss vorgenommen hat. Die Umkehr der Beweislast darf nicht zur Folge haben, dass die ESTV beliebig von ungestützten Annahmen ausgehen und dem Steuerpflichtigen alsdann zumuten darf, die Unrichtigkeit ihrer Ermessenseinschätzung zu beweisen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 2.4).

3.4 Die ESTV bringt schliesslich vor, die Ausführungen des Bundesverwaltungsgerichts in seinem Rückweisungsentscheid, sie sei in anderen Ermessenseinschätzungen bei Dienstleisterinnen im Erotikgewerbe praxisgemäss von einem Anteil von 40% bis 45% ausgegangen, den diese den Betreibern des Etablissements abzuliefern hätten, müssten präzisiert werden. Richtigerweise sei sie bei früheren Umsatzschätzungen im Erotikgewerbe praxisgemäss davon ausgegangen, dass die Eintritte 40% der steuerbaren Umsätze ausmachten. Da die "Y._____" keine generelle Eintrittsgebühr verlangt habe, könne diese Erfahrungszahl bei der vorliegenden Schätzung nicht angewendet werden. Die ESTV verzichtete indessen, auf die in E. 5.2.4 des Rückweisungsentscheids zitierte umfangreiche Rechtsprechung einzugehen bzw. zu prüfen, ob es sich bei den zugrundeliegenden Sachverhalten ausschliesslich um Etablissements gehandelt hat, bei denen eine generelle Eintrittsgebühr verlangt worden ist. Letztlich kann diese Frage aber offen bleiben. Die ESTV hat ihre Schätzung ungenügend begründet und es kann bereits deshalb nicht beurteilt werden, ob die von ihr vorgenommene Schätzung oder eine solche aufgrund der erwähnten Erfahrungszahlen von 40% bis 45% sachgerechter ist.

3.5 Zusammenfassend hat die ESTV ihre Schätzung und damit ihren Einspracheentscheid – erneut – ungenügend begründet. Als Folge der Verletzung der Begründungspflicht ist der Einspracheentscheid der ESTV vom 28. März 2012 aufzuheben und die Sache an die ESTV zurückzuweisen (vgl. E. 2.2). Sie hat eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen und diese bzw. ihren neu zu treffenden Einspra-

cheentscheid in genügender Weise zu begründen. Erst daraufhin findet die Umkehr der Beweislast Anwendung.

4.
Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und BGE 123 V 159 E. 4b). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7809/2010 vom 5. September 2011 E. 4). Der Beschwerdeführer gilt damit als obsiegend, weshalb ihm keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- wird ihm zurückerstattet. Der unterliegenden Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der nicht vertretene Beschwerdeführer hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. März 2012 wird aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Entscheids im Sinn der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger Stefano Bernasconi

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: