Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1989/2011

Urteil vom 4. Januar 2012

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1. Quartal 2000 - 3. Quartal 2004; Ermessenseinschätzung).

Sachverhalt:

A.
A._____ ist Inhaber der Einzelunternehmung X._____; er führt seit dem 1. Mai 2000 zusätzlich – ebenfalls in der Form der Einzelunternehmung – die Y._____. 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. 175'960 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. 175'333 vom 4. August 2005 in der Höhe von Fr. 5'987.-- (Storno der Nachforderung für das Jahr 2000) und der EA Nr. 175'973 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 Geschäftsübernahme im Mai 2000 bei der ESTV erkundigt und die Antwort erhalten, dass eine Untervermietung von Räumen nicht der Mehrwertsteuer unterliege. Im Weiteren arbeiteten die Masseurinnen völlig selbständig. Die Massageräume seien zudem klar vom Saunabetrieb getrennt und verfügten über eigene Eingänge. Alle Masseurinnen hätten eine eigene Telefonnummer, da sie über ein eigenes Geschäfts-Handy verfügten. Sie bestimmten selber, wann, wie viel und wie lange sie arbeiten wollten. Zum Teil arbeiteten sie nur stundenweise. Sie müssten – je nach Art der Behandlung – das Zimmer mehrmals am Tag wechseln. Daher seien die Massageräume auch mit "Massage 1", "Massage 2", etc. bis "Massage 5" gekennzeichnet. Die Masseurinnen führten eine eigene Buchhaltung. Sie rechneten die Sozialversicherung selber ab und verfügten über eigene Betriebsmittel. Der Gast bezahle die Massage bei der Masseurin persönlich. Im Übrigen habe die Aussendienstmitarbeiterin der ESTV den Sauna- und Massagebereich gar nicht angeschaut und demnach auch keinen Augenschein vor Ort vorgenommen.

E.

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. Im Weiteren 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 Mieterinnnen, wovon drei antworteten. Diese gaben an, über keine Berufsausübungsbewilligung zu verfügen.

F.

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 arbeiteten die Masseurinnen nicht in völliger betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit, da die fünf Massageräume geteilt werden müssten. Es sei folglich eine koordinierte Einsatzplanung erforderlich.

G.
Am 2. April 2011 führt A._____ (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 2. März 2011 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Er bringt 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 ausgehe, 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.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV ist zudem als Behörde im Sinn von Art.

33 VGG zu qualifizieren. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer 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. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149). Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BVGE 2007/41 E. 2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54).

1.3. Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Anwendbar auf hängige Verfahren ist aber – unter Vorbehalt von Art. 91 MWSTG – das neue Verfahrensrecht (Art. 113 Abs. 3 MWSTG); diese Bestimmung ist jedoch in dem Sinn restriktiv zu verstehen, als strikte nur Verfahrensnormen sofort anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellem Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6312/2010 vom 10. November 2011 E. 1.4, A-7819/2008 vom 31. Januar 2011 E. 1.5, A-382/2010 vom 21. September 2010 E. 1.2). Der vorliegende Rechtsstreit betrifft die Zeit vom 1. Januar 2000 bis 30. September 2004. Soweit der Sachverhalt vom 1. Januar 2001 bis 30. September 2004 betroffen ist, untersteht das vorliegende Verfahren deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) und der Verordnung vom 29. März 2000 zum aMWSTG (aMWSTGV, AS 2000 1347). Für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2000 finden ferner die Bestimmungen der Verordnung

vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) Anwendung (Art. 93 und 94 aMWSTG).

2.

2.1. Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG bzw. Art. 4 Bst. a und b aMWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 6 Abs. 1 aMWSTV).

2.2. Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Leistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 17 Abs. 1 aMWSTV). Mehrwertsteuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG bzw. Art. 17 Abs. 2 aMWSTV). Eine Einzelunternehmung wird steuerrechtlich nicht als Steuersubjekt behandelt. Vielmehr werden Inhaber von Einzelunternehmen als natürliche Personen subjektiv steuerpflichtig (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8485/2007 vom 22. Dezember 2009 E. 2.3.3).

2.2.1. Beim Begriff der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Wichtige Indizien für die selbständige Ausübung der 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 diese selbständig organisieren zu können. Daneben können die Beschäftigung von Personal, die Vornahme erheblicher Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten, verschiedene und wechselnde Auftraggeber sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit eine Rolle spielen. Ob eine Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinn als selbständig oder unselbständig

anzusehen ist, bestimmt sich stets aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (Urteile des Bundesgerichts 2C_554/2010 vom 21. September 2011 E. 2.2, 2C_426/2008 und 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 2.2, 2C_430/2008 vom 18. Februar 2009 E. 2.2, 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 77 S. 569 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2.1, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.2, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.1).

2.2.2. Weitere – aber nicht allein ausschlaggebende – Indizien für die mehrwertsteuerliche Behandlung bilden ferner die Art der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge sowie die Qualifikation einer Person als selbständig oder unselbständig im Zusammenhang mit den direkten Steuern (Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2, 2A.304/2003 vom 14. November 2003, veröffentlicht in ASA 76 S. 627 E. 3.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.2, A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.4). Aufgrund der verschiedenen Zielsetzungen der einzelnen Rechtsgebiete können sich jedoch zwischen der Beurteilung nach mehrwertsteuerlichen Überlegungen und jener betreffend direkte Steuern bzw. Sozialversicherungsrecht Abweichungen ergeben. Es ist somit durchaus möglich, dass ein und dieselbe Person in den verschiedenen Bereichen unterschiedlich eingestuft wird (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2.2, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 3.5.1, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.2).

2.2.3. Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Begriff der Selbständigkeit eher weit auszulegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.2, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.4, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2; vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 115, 174 f.).

2.2.4. Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich, sondern nach konstanter Rechtsprechung auch dafür, ob er überhaupt

als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat. Denn das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.2, A-5876/2008 vom 24. März 2010 E. 2.2, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2, A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2, bestätigt mit Urteilen des Bundesgerichts 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008).

2.3. Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger (oder ein Dritter für ihn) als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG bzw. Art. 26 Abs. 1 und 2 aMWSTV).

2.4. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; BVGE 2007/23 E. 2.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.4, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.3, A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.8, bestätigt mit Urteilen des Bundesgerichts 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer nicht nur bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten, sondern auch bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 565 ff. E. 3.2; BVGE 2007/23 E. 2.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.4, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.3). Nicht entscheidend ist deshalb grundsätzlich, wie die Parteien ihr Vertragsverhältnis ausgestalten (Urteil des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4).

2.5.

2.5.1. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG bzw. Art. 37 f. aMWSTV; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts

A-5312/2008 vom 19. Mai 2010 E. 2; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Der Steuerpflichtige hat selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern. Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet auch, dass der Leistungserbringer für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung selbst verantwortlich ist (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1344/2011 und A-3285/2011 vom 26. September 2011 E. 3.1, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.1).

2.5.2. Zu den Obliegenheiten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die Buchführungspflicht. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (Art. 58 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 47 Abs. 1 aMWSTV). Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige (Wegleitung 1997) sowie der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer (Wegleitung 2001) Gebrauch gemacht. Darin sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist. Insbesondere müssen alle Geschäftsfälle fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Wegleitung 1997 Rz. 870 ff. bzw. Wegleitung 2001 Rz. 878 ff.; vgl. zu den Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht ferner: Urteil des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.4.3, A-7809/2010 vom 5. September 2011 E. 2.4.3, je mit weiteren Hinweisen).

2.5.3. Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor (Art. 60 aMWSTG bzw. Art. 48 aMWSTV). Die Ermessensveranlagung wird unabhängig von den Ursachen vorgenommen und hat keinen Strafcharakter,

sondern ist lediglich ein Mittel zur Erreichung einer vollständigen und richtigen Veranlagung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3, UELI MANSER, mwst.com, a.a.O., N. 3 zu Art. 60). Eine Ermessenstaxation ist somit immer dann nötig, wenn eine steuerpflichtige Person ihrer Aufzeichnungs- und Abrechnungspflicht nicht nachgekommen ist bzw. sie nicht einmal rudimentäre geschäftliche Aufzeichnungen vorweisen kann oder ihre Abrechnung nicht eingereicht hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5.3, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3, A-4417/2007 vom 10. März 2010 E. 3.1.3). Gegebenenfalls hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.6.2, A-4080/2010 vom 9. September 2011 E. 1.6, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3). Das Ziel der Ermessensveranlagung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr deshalb eine gewisse Unsicherheit an, welche die steuerpflichtige Person aufgrund ihrer Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (Urteile des Bundesgerichts 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2 mit Hinweisen; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 5.4).

2.5.4. Ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt; es auferlegt sich allerdings bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 5.6, A-4360/2008 vom 4. März 2010 E. 2.6.1). Die Rechtmässigkeit dieser Praxis wurde höchstrichterlich bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregel – dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Er darf sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der

Ermessensveranlagung allgemein zu kritisieren; er hat vielmehr darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch ist bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, und er hat auch den Nachweis für seine vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (Urteile des Bundesgerichts 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2, 2C_430/2008 vom 18. Februar 2009 E. 5.2, 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.2; BVGE 2009/60 E. 2.9.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.8.2, A-7809/2010 vom 5. September 2011 E. 2.8.2, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5.4).

2.6.

2.6.1. Die Vorinstanz zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung oder sei es für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.1, 4.2).

2.6.2. Erfahrungszahlen sind Ergebnisse, die aus zuverlässigen Buchhaltungen gewonnen und nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten statistisch verarbeitet werden. Sie sind keine Rechtssätze und auch keine Beweismittel (solange sie nicht z.B. durch ein Sachverständigengutachten erwiesen sind), die den Geschäftsbüchern gleichgestellt wären (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.7.1; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], veröffentlicht in ASA 77 S. 658 ff., 665, 679 mit Hinweisen).

2.6.3. Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 679). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie deshalb breit abgestützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen. Mit anderen Worten müssen sie aufgrund umfassender, repräsentativer,

homogener und aktueller Stichproben gewonnen werden. Das verlangt, dass sie aufgrund einer genügenden Anzahl von Fällen ermittelt werden müssen. Der Stichprobenumfang lässt sich nicht in einer absoluten Zahl bestimmen, welche für alle Branchen gültig wäre. Die Wahl der Stichproben darf nicht einseitig nur günstige oder ungünstige Verhältnisse betreffen. Sie muss alle Verhältnisse in angemessener Anzahl umfassen, um repräsentative Ergebnisse ermitteln zu können (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7809/2010 vom 5. September 2011 E. 2.7.2, A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.8.2).

2.6.4. Die Steuerbehörde hat die Pflicht, der steuerpflichtigen Person die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundzugeben (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 682 f. mit zahlreichen Hinweisen). Dies ergibt sich aus der Begründungspflicht. Ein Mindestanspruch auf Begründung folgt aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Demnach muss die Begründung eines Entscheides so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl sie 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 (BGE 134 I 83 E. 4.1, BGE 129 I 232 E. 3.2; BVGE 2007/21 E. 10.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1606/2006 vom 4. März 2010 E. 5.1.1, A-1765/2006 vom 30. März 2009 E. 3.4.2). Bei einer Ermessenseinschätzung mittels Erfahrungszahlen bedeutet dies, dass die ESTV dem Steuerpflichtigen die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist – beinhaltend auch die Zahlen und Erfahrungswerte –, bekannt zu geben hat. Sie hat zu erläutern, dass die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche entstammen wie das eingeschätzte (gegebenenfalls) steuerpflichtige Unternehmen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sind, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. Nur so ist es der steuerpflichtigen Person möglich, die Veranlagung sachgerecht anzufechten (BVGE 2009/60 E. 2.8.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.7.3 mit Hinweisen). Rechtsfolge einer Verletzung der Begründungspflicht und somit des Anspruchs auf das rechtliche Gehör ist grundsätzlich die Aufhebung der angefochtenen Verfügung (ULRICH

HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1709 mit Hinweisen).

3.
Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben. Dies geschieht oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann.

Die unrichtige Auskunft der Verwaltungsbehörde ist nur bindend wenn:

– die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat;

– wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte;

– wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte;

– wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können und

– wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat.

Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (BGE 131 V 472 E. 5, Urteile des Bundesgerichts 2C_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 4.1, 1C_242/2007 vom 11. Juni 2008 E. 3.3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7491/2010 vom 21. November 2011

E. 2.7.2, A-2925/2010 vom 25. November 2010 E. 4.2.3). Im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht wird, ist das Prinzip von Treu und Glauben nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur beschränkt anwendbar. Bei unrichtigen Zusicherungen kann eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Steuerpflichtigen nur in Betracht fallen, wenn die erwähnten Bedingungen klar und eindeutig erfüllt sind (BGE 131 II 627 E. 6.1, 118 Ib 312 E. 3b; Urteile des Bundesgerichts 2C_123/2010 vom 5. Mai 2010 E. 4, vom 3. August 2000, veröffentlicht in ASA 70 S. 771 f. E. 6a).

Eine mündliche Auskunft muss durch schriftliche Unterlagen belegt werden können und es wird beispielsweise verlangt, dass derjenige, der sich auf eine Auskunft oder Zusicherung berufen will, sich diese von der Verwaltung schriftlich bestätigen lässt (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 2.4.2, A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 3.2). Die blosse, unbelegte Behauptung einer telefonischen Auskunft oder Zusage genügt nicht, um einen Anspruch aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zu begründen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.191/2002 vom 21. Mai 2003 E. 3.2.2; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-568/2009 vom 17. Juli 2010 E. 2.3).

4.

Im vorliegenden Fall führte der Beschwerdeführer in der hier relevanten Zeit u.a. die Y._____. In deren Räumlichkeiten wurden insbesondere Saunas und Massagen angeboten. Die Massagen wurden unbestrittenermassen durch Masseurinnen auf deren eigene Rechnung durchgeführt. Der Beschwerdeführer stellte ihnen die erforderliche Infrastruktur gegen einen monatlichen Mietzins zur Verfügung. Unbestritten ist im Weiteren, dass es sich bei den betreffenden Massagen nicht um von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen im Sinn von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG bzw. Art. 14 Ziff. 3 aMWSTV gehandelt hat, sondern um klassische und – zumindest teilweise – erotische Massagen. Die ausgeführten Massagen stellen damit unbestrittenermassen steuerbare Leistungen dar. Umstritten ist dagegen, ob die Masseurinnen für Zwecke der Mehrwertsteuer als selbständig erwerbend betrachtet werden können oder die Y._____ als Leistungserbringerin der Massagen zu gelten hat und in der Folge die daraus erzielten Umsätze dem Beschwerdeführer als Inhaber der Einzelunternehmung zuzurechnen sind (E. 4.1 bis 4.6). Sofern dies zu bejahen ist, ist in einem

zweiten Schritt, die Rechtmässigkeit der Ermessenseinschätzung zu prüfen (E. 5).

4.1.

4.1.1. Für die Beurteilung der Selbständigkeit und die Bestimmung des mehrwertsteuerrechtlichen Leistungserbringers ist das Handeln im eigenen Namen und der Auftritt gegen aussen entscheidend (E. 2.2.1 und E. 2.2.4). Massgebend ist dabei die Frage, wie das Massageangebot für die Allgemeinheit, für einen neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 3.2.1 mit Hinweisen).

4.1.2. Dies lässt sich in erster Linie anhand der Homepage (…) beurteilen, auf welcher die Massagen angeboten worden sind. In den Akten befinden sich Ausdrucke des Internetauftritts aus den Jahren 2002 und 2007. Gemäss den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der ESTV habe ihre Einsichtnahme in frühere Versionen gezeigt, dass sich die Grundstruktur der Homepage nicht wesentlich verändert habe. Das Bundesverwaltungsgericht kann deshalb davon ausgehen, dass die von der ESTV eingereichten Ausdrucke für die gesamte Zeit vom 1. Januar 2000 bis 30. September 2004 repräsentativ sind. Auf der Homepage wurde unter der Rubrik "Angebote" dargelegt, die Y._____ verfüge über folgende Einrichtungen: "Sauna ca. 80º C, Dampfbad ca. 40º C, Kaltwasserbecken, Frischluftbalkon, Solarium, 5 Massageräume, grosse Ruhe- und Liegefläche, Bar, Cheminée, Club-Tisch mit TV, verschiedene Massagemöglichkeiten, alkoholische Getränke sowie Verkaufsshop für Kosmetika und Düfte". Im Weiteren wurde unter der Rubrik "Preise" ausgeführt, hinsichtlich der Massagen habe man sich bei den Masseurinnen zu informieren. Unter der Rubrik "Besonderes" wurde Folgendes festgehalten: "Unsere Masseurinnen erfüllen Ihnen fast alle Wünsche. Lassen Sie sich unverbindlich informieren. […] Sie können auch nur zur Massage oder Solarium kommen (ohne Eintritt). Wenn Sie wenig Zeit haben, reservieren Sie am besten unter (…)". Diese Telefonnummer (bzw. inhaltlich identisch […]) erschien auch unter der Rubrik "Öffnungszeiten" der Y._____. Zudem wurden unter der Rubrik "News" jeweils neue Masseurinnen vorgestellt. Termine konnten bei der Receptionistin vereinbart werden. Der Schriftzug Y._____ war auf jeder Seite des Internetauftritts präsent, d.h. auch im Zusammenhang mit dem Massageangebot.

Für die Allgemeinheit, das heisst für einen neutralen Dritten, trat damit die Einzelunternehmung Y._____ als Leistungsanbieterin der Massagen auf. Es wurde denn auf deren Homepage auch explizit von "unseren" Masseurinnen gesprochen und als Telefonnummer zur Reservation eines Massagetermins eine Festnetznummer der Y._____ und nicht jene der einzelnen Masseurin angegeben. Der Internetauftritt spricht damit gegen die mehrwertsteuerrechtliche Selbständigkeit der einzelnen Masseurinnen. An diesem Gesamtbild vermag der Umstand nichts zu ändern, dass die Preise für die Massagen direkt mit den Masseurinnen zu vereinbaren waren.

4.1.3. Dieses Resultat bestätigen auch die Weiteren in den Akten befindlichen Kopien von Fotos der Türklingel, des Türschilds und einer Hinweistafel vor dem Haus. Gemäss diesen von der ESTV eingereichten Unterlagen verfügte der Betrieb nur über eine Türklingel mit dem Namen (…). Die Eingangstüre war beschriftet mit (…) und auf der Hinweistafel vor dem Haus wurden unter dem Namen (…) sowie dem Hinweis (…) die Angebote "Sauna", "Massage" und "Solarium" gemeinsam aufgeführt (vgl. amtl. Akten Nr. 30). Der neutrale Betrachter musste aufgrund dieser Hinweise davon ausgehen, dass der Massagebereich zum Leistungsangebot der Y._____ gehört. Dem entspricht im Übrigen auch das Sonderangebot laut dem Flyer vom Juli 2003, wonach ab 17.00 Uhr zu jeder Massage oder jedem Saunaeintritt ein Cocktail gratis abgegeben werde. Die Bereiche Massage und Sauna werden auch hier gemeinsam aufgeführt und deren Inanspruchnahme berechtigt zu einer weiteren Leistung (Cocktail) der Y._____.

4.1.4. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers hat die ESTV offenbar eine Kontrolle vor Ort durchgeführt, ansonsten könnte sie nicht über die eingereichten Fotos verfügen. Da es mit Bezug auf die räumliche Ausgestaltung der Saunalandschaft und Massageräume zwischen dem Beschwerdeführer und der ESTV keine relevanten Differenzen gab, konnte die ESTV auf einen Besuch der einzelnen Räumlichkeiten verzichten. Insbesondere ist unbestritten, dass jedes der fünf Massagezimmer mit "Massage 1" bis "Massage 5" beschriftet war. Dies ändert jedoch nichts daran, dass – gemäss dem oben Dargelegten – der durchschnittliche Besucher davon ausgehen musste, die Massagezimmer und die dort durchgeführten Massagen seien dem Betrieb Y._____ zuzuordnen.

4.1.5. Der Beschwerdeführer wendet ein, die Masseurinnen hätten eigene Telefonnummern, da sie alle über ein eigenes Geschäftshandy verfügten. Diese Behauptung wie auch grundsätzlich die Möglichkeit zur direkten Kontaktaufnahme mit den einzelnen Masseurinnen wird vom Beschwerdeführer indessen nicht belegt. Es liegen überdies ganz generell keine Hinweise bzw. Belege (namentlich auf Masseurinnen ausgestellte Rechnungen, Geschäftspapiere mit eigenem Briefkopf, eigene Prospekte usw.) dafür vor, dass die Frauen nach aussen als selbständige Unternehmerinnen, unter eigener Firma, in Erscheinung getreten sind. Ebenso wenig vermag der Beschwerdeführer seine Behauptung zu belegen, dass der Festnetzanschluss (…) von den Masseurinnen mit "Massagebetrieb (…)" und dem jeweiligen Namen abgenommen worden ist. Doch selbst wenn diese Behauptung zutreffen sollte, spricht dies nicht dafür, dass die Masseurinnen gegen aussen in eigenem Namen aufgetreten sind. Der Name "Massagebetrieb (…)" betont im Gegenteil eine betriebliche Einheit und nicht das selbständige Anbieten von Massageleistungen. Im Weiteren muss darauf hingewiesen werden, dass nach den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der ESTV die Telefonnummer (…) im elektronischen Telefonverzeichnis auf den Namen (…) gelautet hat. Auch in dieser Hinsicht trat somit die Y._____ gegen aussen als Leistungserbringerin der Massagen auf. Zudem wurde bereits ausgeführt, dass die betreffende Telefonnummer auch auf der Homepage als Festnetznummer der Y._____ aufgeführt worden ist (E. 4.1.2).

4.1.6. Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass die durch die Masseurinnen angebotenen und erbrachten Masssagen aufgrund des nach aussen sichtbaren Erscheinungsbildes einen in die Gesamtorganisation des Betriebs integrierten Zweig der Y._____ des Beschwerdeführers darstellten.

4.2. Ferner trifft auch nicht zu, dass die Masseurinnen in völliger betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit handelten. Es waren jeweils mehrere Frauen, welche die fünf Massageräume gleichzeitig oder nacheinander für ihre Massagen nutzten. Zudem legte der Beschwerdeführer die Öffnungszeiten fest (gemäss Internetauftritt: Montag bis Freitag von 12.00 bis 22.00 Uhr und am Samstag von 12.00 bis 19.00 Uhr). Umfang und Zeitpunkt der Leistungserbringung der einzelnen Masseurinnen waren folglich direkt von der Belegung der Massageräume und den Öffnungszeiten abhängig. Leistungsumfang und -zeit konnten die Masseurinnen demnach nur

bedingt frei wählen. Zudem hatten die Masseurinnen nach dem Gesagten unbestrittenermassen keine eigenen Geschäftsräumlichkeiten, sondern arbeiteten – je nach Belegung – in einem der fünf Massagenräume und mussten diese sogar im Lauf eines Tages wechseln. Dementsprechend lauteten die Mietverträge des Beschwerdeführers mit den einzelnen Masseurinnen auch generell auf die "Benützung der notwendigen Räumlichkeiten" für Massageeinsätze (vgl. Mietvertrag, amtl. Akten Nr. 12). Auch diese betriebswirtschaftliche bzw. arbeitsorganisatorische Abhängigkeit vom Beschwerdeführer spricht gegen die mehrwertsteuerrechtliche Selbständigkeit der Masseurinnen (E. 2.2.1).

4.3. Der Beschwerdeführer bringt vor, er habe keine Sozialversicherungsbeiträge für die Masseurinnen abgerechnet. Diese seien dafür selber verantwortlich gewesen. Den Beweis, dass die Masseurinnen vorliegend von den Sozialversicherungen als Selbständigerwerbende behandelt worden sind, blieb er jedoch schuldig. Der Umstand, dass gemäss den in den Akten befindlichen Mietverträgen vereinbart worden ist, die Masseurinnen seien selbständig erwerbend und für ihre Versicherungen selber verantwortlich, kann daran nichts ändern. Diese Vereinbarung ist rein privatrechtlicher Natur und hat zumindest für Zwecke der Mehrwertsteuer keine entscheidende Relevanz. Die mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation von Vorgängen hat ohnehin nicht in erster Linie aus einer vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (E. 2.4). Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Art der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge zwar ein nicht unbedeutendes, aber dennoch nicht allein ausschlaggebendes Indiz für die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung bildet (E. 2.2.2).

4.4. Schliesslich wendet der Beschwerdeführer ein, entscheidend sei doch, wer das Inkasso vornehme. Dieses erfolge unbestrittenermassen durch die Masseurinnen selber. Der Beschwerdeführer verkennt, dass für die Frage der mehrwertsteuerrechtlichen Selbständigkeit die direkte Bezahlung der Dienstleistung an die Masseurinnen nicht entscheidend ist (vgl. die entscheidenden Kriterien in E. 2.2.1). Ein solches System der direkten Bezahlung ist im Übrigen auch in anderen Bereichen, namentlich in solchen Berufssparten verbreitet, in denen die Leistungen ohne schriftliche Fakturierung erbracht werden und die Entschädigung in bar eingenommen wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 572 E. 3.3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 3.5.2). So

werden auch bei Coiffeurbetrieben die Leistungen häufig direkt dem (unselbständig erwerbenden) Coiffeur bezahlt, ohne dass dieser dadurch selbständig erwerbend würde.

4.5. Letztlich beruft sich der Beschwerdeführer auf den Schutz seines berechtigten Vertrauens in eine Auskunft der ESTV. Diese habe ihm auf seine Anfrage im Mai 2000 mitgeteilt, die Untervermietung von Räumlichkeiten an Masseurinnen unterliege nicht der Mehrwertsteuer. Beweismittel bezüglich dieser Auskunft reichte der Beschwerdeführer indessen keine ein. Es liegen auch sonst keine Anhaltspunkte vor, welche die Behauptung des Beschwerdeführers stützten. Unklar ist auch, ob es sich um eine schriftliche oder mündliche Auskunft der ESTV gehandelt haben soll. Dies kann aber offen bleiben. Die unbelegte Behauptung einer Auskunft vermag nach der Rechtsprechung ohnehin keinen Anspruch aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zu begründen (E. 3). Es ist deshalb auf den betreffenden Einwand des Beschwerdeführers nicht näher einzugehen.

4.6. Zusammenfassend trat die Y._____ gegen aussen im eigenen Namen als Erbringerin der Massagedienstleistungen auf 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 aMWSTG bzw. Art. 17 Abs. 1 aMWSTV aus. Damit sind dem Beschwerdeführer als Inhaber u.a. der Einzelunternehmung Y._____ die betreffenden Umsätze aus den Massagen zuzurechnen.

5.
Als Nächstes ist die Rechtmässigkeit der von der ESTV vorgenommenen Ermessenseinschätzung zu beurteilen.

5.1. Der Beschwerdeführer hat unbestrittenermassen die von den Masseurinnen vereinnahmten Entgelte nirgends in seiner Buchhaltung aufgeführt, obschon ihm die entsprechenden Umsätze mehrwertsteuerrechtlich zuzurechnen sind. Auch hat er der ESTV diesbezüglich keinerlei Belege vorgelegt. Unter diesen Umständen war die ESTV klarerweise dazu berechtigt und verpflichtet, die fraglichen Umsätze durch pflichtgemässe Schätzung zu ermitteln (E. 2.5).

5.2.
5.2.1. Der Beschwerdeführer bestreitet die Höhe der Ermessenseinschätzung, ohne sich jedoch konkret damit

auseinanderzusetzen oder in irgendeiner Weise nachzuweisen, dass diese falsch ist. So hält er lediglich fest, er habe die Schätzung nicht beanstandet, da er davon ausgehe, dass die Vermietung der Räume nicht der Mehrwertsteuer unterliege. Es sei aber klar, dass die Schätzung viel zu hoch sei. Diese pauschale Aussage für sich allein ist zwar nicht geeignet, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Zu beachten ist aber, dass auch bei einer zulässigerweise vorgenommenen Ermessenseinschätzung die ESTV nicht davon entbunden ist, ihren Entscheid auch hinsichtlich der Höhe der Schätzung genügend zu begründen (BVGE 2009/60 E. 2.8.4). Ob dies der Fall ist, ist nachfolgend zu prüfen (vgl. E. 2.6.4).

5.2.2. Die ESTV legte in ihrem Einspracheentscheid dar, ihre Schätzung beruhe – zugunsten des Beschwerdeführers – auf der Annahme, es seien im Kontrollzeitraum in der Y._____ mehrheitlich klassische Massagen ausgeübt worden und die Mieteinnahmen hätten 27% des Gesamtumsatzes ausgemacht. Dieser Prozentsatz sei aufgrund der Erfahrungswerte eines entsprechenden Betriebs festgelegt worden, unter der Annahme, dass der Preis für eine einstündige Massage Fr. 65.-- bis Fr. 75.-- kostet (vgl. Einspracheentscheid E. 2.5 mit Fussnote 3). In den Ergänzungsabrechnungen hat die ESTV dementsprechend die Mieteinnahmen aus der Vermietung der Räumlichkeiten an die Masseurinnen (gemäss Konto 4002) mit 27% eingesetzt. In der Folge rechnete sie für die Schätzung der Massageumsätze die Mieteinnahmen auf 100% hoch. Im Weiteren hat die ESTV ihre Ermessenseinschätzung – auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren – nicht weiter begründet. Es fragt sich, ob sie damit ihrer Begründungspflicht genügend nachgekommen ist (vgl. E. 2.6.4).

5.2.3. Die ESTV hat sich bei ihrer Schätzung offenbar ausschliesslich auf Zahlen eines einzigen (anderen) Betriebs gestützt. Sie hat es indessen unterlassen zu erläutern, dass dieser zum Vergleich herangezogene entsprechende Betrieb nicht nur der gleichen Branche zuzurechnen ist, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar ist, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. Die ESTV führt lediglich (zumindest implizit) aus, dass bei diesem Vergleichsbetrieb «mehrheitlich» klassische Massagen angeboten würden und ein Stundenpreis von Fr. 65.-- bis Fr. 75.-- gelte. Diese Angaben sind ungenügend. Dies muss hier umso mehr gelten, als die ESTV bei der Ermittlung ihrer Erfahrungszahl – soweit erkennbar – nur einen Betrieb berücksichtigt hat. Sie hat demnach ihre Schätzung und damit ihren

Einspracheentscheid unzureichend begründet (E. 2.6.4). Bei diesem Resultat kann offen bleiben, ob es überhaupt zulässig war, die Schätzung nur auf einen Vergleichsbetrieb abzustützen (vgl. E. 2.6.3).

5.2.4. Die Schätzung der ESTV erweist sich im Übrigen – abgesehen von der unzureichenden Begründung – aber auch noch aus einem weiteren Grund als mangelhaft. Die ESTV legt dar, sie sei «zugunsten» des Beschwerdeführers davon ausgegangen, dass mehrheitlich klassische – und damit nicht erotische – Massagen angeboten worden seien. In anderen Ermessenseinschätzungen, die das Bundesverwaltungsgericht zu behandeln hatte, ging die ESTV indessen bei Dienstleisterinnen im Erotikgewerbe praxisgemäss von einem Anteil von 40% bis 45% aus, die diese den Betreibern des Etablissements abzuliefern hätten. Diese Erfahrungszahlen wurden vom Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsfällen bestätigt (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 4.2.2 und 4.2.4 sowie A-1545/2006 und A-1546/2006 vom 30. April 2008, jeweils E. 4.2.1; vgl. auch die weiteren Urteile des Bundesverwaltungsgerichts, bei denen ebenfalls ein solcher Prozentsatz angenommen worden ist: A-1399/2006 und A-1400/2006 vom 6. Februar 2008, jeweils E. 3.4.1, A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007, jeweils E. 3.5, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 567 ff.). Die Anwendung dieser Erfahrungswerte würde vorliegend zu einem deutlich tieferen Umsatz führen, da die Mieteinnahmen statt mit 27%, mit 40% bis 45% gleichgesetzt und anschliessend auf 100% hochgerechnet würden. Entgegen den Ausführungen der ESTV war die Annahme von mehrheitlich klassischen Massagen damit nicht «zugunsten» des Beschwerdeführers.

5.3. Als Folge der Verletzung der Begründungspflicht ist der Einspracheentscheid der ESTV vom 2. März 2011 aufzuheben und die Sache an die ESTV zurückzuweisen (E. 2.6.4). Sie hat eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen und diese bzw. ihren neu zu treffenden Einspracheentscheid in genügender Weise zu begründen.

6.

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. Die unterliegende Vorinstanz trägt als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten (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 gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 2. März 2011 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)

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Jürg Steiger

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: