Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid teilweise bestätigt durch BGer mit Urteil vom 16.04.2018 (2C_1069/2017)



Abteilung I
A-5410/2016

Urteil vom 8. November 2017

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

A._____, ,
vertreten durch Pierre Scheuner, Rechtsanwalt,und Christian Begert, Von Graffenried AG Treuhand,
Waaghausgasse 1, Postfach, 3000 Bern,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Ermessenseinschätzung 1. Quartal 2000 - 3. Quartal 2004).

Sachverhalt:

A.
A._____ (nachfolgend: der Steuerpflichtige) führt seit dem [Datum] in der Form der Einzelunternehmung u.a. den Club X._____, welcher gemäss Handelsregisterauszug einen Sauna- und Massagebetrieb bezweckt.

B.
Im Jahr 2005 führte die ESTV im Club X._____ eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2000 bis 3. Quartal 2004 (Zeitraum vom 1. Januar 2000 bis 30. September 2004) durch. Sie kam zum Schluss, dass die mehrwertsteuerliche Selbständigkeit der Masseurinnen nicht gegeben sei und deren Umsätze entsprechend dem Steuerpflichtigen zugerechnet werden müssten. Mangels Angaben über die von den Masseurinnen erzielten Umsätze setzte sie die Mehrwertsteuernachforderung ermessensweise fest.

Am 22. Juni 2005 forderte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (…) vom Steuerpflichtigen Mehrwertsteuern von Fr. (…) zuzüglich Verzugszins nach. Dabei hatte die ESTV zunächst fälschlicherweise nicht berücksichtigt, dass der Steuerpflichtige den Saunabetrieb erst per [Datum] übernommen hatte. Mit Gutschriftsanzeige Nr. (…) vom 4. August 2005 sowie EA Nr. (…) vom selben Tag korrigierte sie diesen Fehler, so dass im Ergebnis eine Steuernachforderung (…) von Fr. (…) zuzüglich Verzugszins resultierte.

C.
Mit Verfügung vom 17. September 2007 bestätigte die ESTV die (korrigierte) Steuernachforderung im Betrag von Fr. (…) zuzüglich Verzugszins. Eine dagegen gerichtete Einsprache des Steuerpflichtigen wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 2. März 2011 vollumfänglich ab.

D.
Mit Urteil A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 hiess das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde des Steuerpflichtigen insofern gut, als es den Einspracheentscheid der ESTV vom 2. März 2011 aufhob und die Sache zur Fällung eines neuen Entscheids im Sinn der Erwägungen an die ESTV zurückwies. Zwar schützte das Bundesverwaltungsgericht die Auffassung der ESTV, wonach der Club X._____ gegen aussen im eigenen Namen als Erbringer der Massagedienstleistungen aufgetreten sei. Die betreffenden Umsätze aus den Massagen seien deshalb dem Steuerpflichtigen als In-

haber der Einzelunternehmung zu Recht zugerechnet worden. Weiter erwog das Gericht, dass die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung erfüllt seien. Was das Abstellen auf Erfahrungszahlen anbelange, so habe die ESTV ihre Umsatzschätzung jedoch ausschliesslich auf Zahlen eines einzigen (anderen) Betriebs gestützt, ohne dass die Vergleichbarkeit der Betriebe nachvollziehbar sei. Zudem wichen die von der ESTV herangezogenen Zahlen erheblich von den Erfahrungszahlen im Erotikgewerbe ab. Die ESTV habe ihre Ermessenseinschätzung und damit ihren Einspracheentscheid unzureichend begründet.

E.
Mit Einspracheentscheid vom 28. März 2012 wies die ESTV die Einsprache des Steuerpflichtigen zum zweiten Mal ab, wobei sie vollumfänglich an ihrer bisherigen Begründung und Beurteilung festhielt und die Steuernachforderung von Fr. (…) zuzüglich Verzugszins bestätigte.

F.
Eine dagegen gerichtete Beschwerde des Steuerpflichtigen hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-2601/2012 vom 3. Januar 2013 wiederum gut. Es hob den angefochtenen Einspracheentscheid auf und wies die Sache nochmals zur Fällung eines neuen Entscheids im Sinn der Erwägungen an die ESTV zurück. Das Bundesverwaltungsgericht hielt fest, das Urteil A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 sei insofern rechtskräftig, als die Umsätze aus den Massagen dem Steuerpflichtigen zuzurechnen seien. Im Übrigen habe es die ESTV erneut pflichtwidrig unterlassen darzulegen, inwiefern der bei der Umsatzschätzung herangezogene Vergleichsbetrieb mit dem Sauna-Club des Steuerpflichtigen tatsächlich vergleichbar sei. Bei Fehlen des erforderlichen Datenmaterials habe die ESTV gegebenenfalls die konkreten Verhältnisse näher abzuklären.

G.
Auf eine dagegen von der ESTV erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht mit Urteil 2C_151/2013 vom 24. Mai 2014 nicht ein, weil es den vorinstanzlichen Rückweisungsentscheid nicht als selbständig anfechtbaren Zwischenentscheid qualifizierte.

H.
Gestützt auf eine entsprechende Anfrage vom 8. März 2016 liess das kantonale Steueramt Zürich der ESTV am 14. März 2016 Kopien von Steuerunterlagen betreffend zwei Masseurinnen zugehen.

I.
Nach Gewährung des rechtlichen Gehörs erliess die ESTV am 6. Juli 2016 einen neuen Einspracheentscheid. Sie wies die Einsprache ab und setzte die Steuernachforderung neu auf Fr. (…) zuzüglich Verzugszins fest. Die ESTV stützte ihre Umsatzschätzung nun nicht mehr auf Erfahrungszahlen, sondern auf die eingeholten Steuerdaten von zwei Masseurinnen, welche sie auf den Gesamtbetrieb aufrechnete.

J.
Dagegen lässt der Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführer) Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erheben. Er beantragt, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Sache zur Festsetzung der Steuerforderung der bis zum Zeitpunkt des Entscheids noch nicht verjährten Steuerperioden an die ESTV zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der ESTV.

K.
In ihrer Vernehmlassung vom 7. November 2016 schliesst die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

L.
Mit Zwischenverfügung vom 29. November 2016 hiess die Instruktionsrichterin das Akteneinsichtsgesuch des Beschwerdeführers vom 24. November 2016 in Bezug auf die sog. «amtlichen Akten» gut und wies dieses in Bezug auf die von der ESTV als «vertraulich» taxierten Akten, welche die Steuerunterlagen der Masseurinnen umfassen, vorerst ab.

M.
Am 19. Dezember 2016 reichte der Beschwerdeführer eine Stellungnahme zu den ihm zur Einsicht zugestellten amtlichen Akten ein.

N.
Mit Stellungnahme vom 23. Januar 2017 bestätigte die Vorinstanz ihre bisherigen Ausführungen.

O.
Mit Zwischenverfügung vom 17. Juli 2017 gewährte die Instruktionsrichterin dem Beschwerdeführer teilweise Akteneinsicht in anonymisierte Auszüge aus dem von der Vorinstanz als vertraulich erklärten Spezialdossier. In seiner Stellungnahme vom 16. August 2017 schloss der Beschwerdeführer erneut auf Gutheissung der Beschwerde.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – im Rahmen der Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Behandlung der vorliegenden Beschwerde, welche sich gegen einen Einspracheentscheid der ESTV im Bereich der Mehrwertsteuern richtet, sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 ff. VGG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (vgl. Art. 50 und 52 VwVG).

1.2

1.2.1 Dem angefochtenen Einspracheentscheid vom 6. Juli 2016 sind bereits zwei Rückweisungsentscheide des Bundesverwaltungsgerichts voraus gegangen. Es ist also vorab zu bestimmen, was im vorliegenden Verfahren noch strittig ist bzw. welche Punkte in den vorangegangenen zwei Rechtsgängen bereits definitiv entschieden wurden und daher einer weiteren gerichtlichen Prüfung entzogen sind (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3).

1.2.2 In seinem ersten Urteil A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 (Sachverhalt Bst. D), welches vom Beschwerdeführer nicht angefochten wurde, hat das Bundesverwaltungsgericht festgehalten, dass im Sauna-Club klassische und – zumindest teilweise – erotische Massagen angeboten worden sind, die nicht als von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen zu qualifizieren seien (E. 4). Weiter hat es die Auffassung der ESTV, wonach die von den Masseurinnen erzielten Umsätze aufgrund des Aussenauftritts dem Beschwerdeführer zuzurechnen sind, geschützt (E. 4.1 ff.). Mangels buchhalterischer Erfassung der erzielten Massageumsätze bzw. entsprechender Belege hat es auch die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung bejaht (E. 5.1). Auf die diesbezüglichen Erwägungen, welche infolge des Verweises im Urteilsdispositiv in Rechtskraft erwachsen sind, kann im vorliegenden Verfahren nicht zurückgekommen werden (ausführlich dazu das in dieser Sache ergangene zweite Urteil des BVGer A-2601/2012 vom 3. Januar 2013 E. 3.1 [vorne Sachverhalt Bst. F]). Damit steht für das vorliegende Verfahren fest, dass im Sauna-Club des Beschwerdeführers steuerbare klassische und teilweise erotische Massagen

angeboten wurden, dass die entsprechenden Umsätze dem Beschwerdeführer als Betreiber des Sauna-Clubs mehrwertsteuerlich zuzurechnen sind und dass die ESTV zu Recht eine Ermessenseinschätzung vorgenommen hat.

1.3

1.3.1 Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Gemäss dessen Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar.

Im Streit liegen Steuernachforderungen, welche die Jahre 2000 bis 2004 betreffen. In materieller Hinsicht ist somit, was die Steuerjahre 2001 bis 2004 anbelangt, das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) und die Verordnung vom 29. März 2000 zum aMWSTG (aMWSTGV, AS 2000 1347) anwendbar. Soweit das Steuerjahr 2000 betroffen ist, finden noch die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464; vgl. Art. 93 f. aMWSTG) Anwendung.

1.3.2 Demgegenüber findet das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren sofort Anwendung (Art. 113 Abs. 3 MWSTG). Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des BVGer A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen insbesondere die Bestimmungen zur Verjährung dar, handelt es sich dabei doch um ein materiellrechtliches Institut (BGE 137 II 17 E. 1.1, BGE 126 II 1 E. 2a; Urteil des BVGer A-3942/2013 vom 6. März 2014 E. 2.1; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 282 mit weiteren Hinweisen).

1.4 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 un-

richtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.

2.1 Sind die Voraussetzungen für eine mehrwertsteuerliche Ermessenstaxation (Art. 60 aMWSTG bzw. Art. 48 aMWSTV) erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnimmt bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führt, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteil des BGer 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.6.1).

2.1.1 Bei einer Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen hat die ESTV diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (statt vieler: Urteile des BGer 2C_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; Urteil des BVGer A-788/2015 vom 24. Dezember 2015 E. 2.4.3 mit Hinweisen). In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation dienen (statt vieler: Urteile des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.2, A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in: ASA 69 S. 530 ff).

2.1.2 Im Rahmen einer Ermessenseinschätzung ist es rechtsprechungsgemäss auch zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. Umlageverfahren), vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteile des BGer 2C_657/2012 vom 9. Oktober 2012 E. 3.1,

2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2; Urteile des BVGer A-3141/2015 vom 18. Januar 2017 E. 8.2, A-3672/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.1).

2.1.3 Soweit die ESTV im Rahmen einer Ermessensveranlagung für die Schätzung der mehrwertsteuerlich relevanten Umsätze auf Erfahrungszahlen abstellt, hat sie namentlich zu erläutern, dass die zum Vergleich herangezogenen Betriebe, auf welche sich die Erfahrungszahlen stützen, nicht nur der gleichen Branche entstammen wie das einzuschätzende Unternehmen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sind, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse und Kundenkreis (BVGE 2009/60 E. 2.8.4, zum Ganzen ausführlich bereits das in dieser Sache ergangene Urteil A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 2.6.4).

2.1.4

2.1.4.1 Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (E. 1.4) eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt es nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (statt vieler: Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.8.2). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt (vgl. bereits Urteil des BGer 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3, ferner: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

2.1.4.2 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt (erste Stufe) und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung (dritte Stufe) zu erbringen (statt vieler: Urteile des BVGer A-1508/2014 vom 19. Mai 2015 E. 4.7.3, A-6181/2012 vom 3. September 2013 E. 2.11.3). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und sie hat auch den Beweis für ihre Behauptungen zu erbringen (zum Ganzen: vgl. Urteil des BGer 2C_970/2012

vom 1. April 2013 E. 4.2 f.; Urteil des BVGer A-2009/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.6.3 mit Hinweisen).

2.2 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.; BEUSCH, a.a.O., S. 276 mit Hinweisen). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinweisen Gläubiger der Forderung ist (BGE 133 II 366 E. 3.3, Urteil des BGer 2C_227/2010 vom 5. August 2010 E. 2.2; BVGE 2009/12 E. 6.3.1).

Die Verjährung ist ein Institut des materiellen Rechts, weshalb sich die Verjährung der Steuerforderung unter Vorbehalt abweichender Übergangsbestimmungen grundsätzlich nach demjenigen Recht beurteilt, das im Zeitpunkt ihrer Entstehung Geltung hatte (vorne E. 1.3.2, Urteil des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.1).

2.2.1 Nach Art. 40 Abs. 1 aMWSTV verjährt die Mehrwertsteuerforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem sie entstanden ist. Diese Frist bezieht sich auf die Festsetzung der Steuer (BGE 137 II 17 E. 2.3). Die Verjährung wird durch jede Einforderungshandlung und durch jede Berichtigung durch die zuständige Behörde unterbrochen (Art. 40 Abs. 2 aMWSTV).

Art. 40 aMWSTV enthält – wie dies im Zeitpunkt des Erlasses dieser Verordnung im Bundessteuerrecht üblich war – einzig eine relative Verjährungsfrist. Auf die Aufnahme einer absoluten Frist wurde bewusst verzichtet, weshalb es unter dem Regime der aMWSTV keine absolute Verjährung der Steuerforderung gibt. Erst mit dem aMWSTG wurde eine absolute Verjährungsfrist eingeführt (vgl. Art. 49 Abs. 4 aMWSTG; BGE 137 II 17 E. 2.3 mit Hinweisen).

2.2.2 Gemäss dem aMWSTG verjährt die Mehrwertsteuerforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist (relative Verjährung; Art. 49 Abs. 1 aMWSTG). Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung und jede Berichtigung durch die zuständige Behörde gegenüber allen Zahlungspflichtigen unterbrochen (Art. 49 Abs. 2 und 3 aMWSTG). Die Steuerforderung verjährt gemäss Art. 49 Abs. 4 aMWSTG in jedem Fall 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem sie entstanden ist (absolute Verjährung).

3.
Im vorliegenden Fall, in dem die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung (erste Stufe) gegeben sind (vgl. E. 1.2.2), ist zunächst strittig, ob die Vorinstanz die dem Beschwerdeführer zuzurechnenden steuerbaren Umsätze aus den im Sauna-Club angebotenen Massagen korrekt ermittelt hat.

3.1 Zu prüfen ist, ob die ESTV ihre Ermessenseinschätzung pflichtgemäss vorgenommen hat (E. 2.1.4.2 ad zweite Stufe). Dabei setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 2.1.4.1).

3.1.1 In den früher in dieser Sache ergangenen Einspracheentscheiden, welche vom Bundesverwaltungsgericht aufgehoben wurden, hat die Vorinstanz ihre Umsatzschätzung ausschliesslich (und nach Ansicht des Gerichts mit mangelhafter Begründung) auf Erfahrungszahlen eines und erst noch einzigen Vergleichsbetriebs gestützt. Im vorliegend angefochtenen Einspracheentscheid legt sie ihrer Ermessenseinschätzung neu nicht mehr diese Zahlen, sondern die Umsatzzahlen von zwei Masseurinnen zugrunde. Sie führt aus, dass ihr das hier zu beurteilende Geschäftsmodell einer Kombination von klassischen und erotischen Massagen bislang unbekannt sei und sie daher über keine Erfahrungswerte von vergleichbaren Betrieben verfüge.

Dass die Vorinstanz nun für die Umsatzschätzung auf konkrete Zahlen aus dem zu beurteilenden Betrieb anstatt auf Erfahrungszahlen abstellt und damit die Schätzungsmethode gewechselt hat, ist nicht zu beanstanden. Im Rahmen einer Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen ist die ESTV nämlich verpflichtet, diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (E. 2.1.1). Liegen lediglich Zahlen aus dem zu beurteilenden Betrieb und keine verlässlichen Erfahrungszahlen von Vergleichsbetrieben vor, kommt nur ein Abstellen auf die konkreten Zahlen in Betracht.

Nachfolgend ist die Frage zu beantworten, ob die Vorinstanz ihre Umsatzschätzung pflichtgemäss vorgenommen hat. Zu prüfen ist dabei, ob sie sich zu Recht auf die Angaben von (nur) zwei Masseurinnen stützt (E. 3.1.2),

ob die erhältlich gemachten Angaben zuverlässig sind (E. 3.1.3) und ob die Berechnung pflichtgemäss erfolgt ist (E. 3.1.4).

3.1.2 Die Vorinstanz hat für die Schätzung der Massageumsätze die Steuererklärungen derjenigen drei Masseurinnen bei der kantonalen Steuerbehörde eingeholt, die eine frühere Anfrage betreffend Berufsausübungsbewilligung beantwortet hatten. Das kantonale Steueramt übermittelte der Vorinstanz Steuerunterlagen von zwei Masseurinnen. In Bezug auf die dritte Masseurin teilte das kantonale Steueramt mit, dass es nicht im Besitz entsprechender Unterlagen sei, dass aus der Ermessenseinschätzung der direkten Steuern für das Jahr 2000 jedoch ein steuerbares Einkommen in der Grössenordnung von Fr. (…) resultiert habe.

3.1.2.1 Die Vorinstanz führt im angefochtenen Einspracheentscheid aus, sie habe bereits mit Schreiben vom 9. September 2010 den Beschwerdeführer aufgefordert, ihr sämtliche Mietverträge mit den Mieterinnen der Massageräume der Jahre 2001 bis 2004 zugehen zu lassen. Der Beschwerdeführer sei ihrer Aufforderung nur teilweise nachgekommen. Für die ESTV gebe es keine andere Möglichkeit an die vollständige Liste der Masseurinnen heranzukommen als über den Beschwerdeführer selbst. Mangels weiterer Daten könne sie ihre Umsatzschätzung daher nur auf die Angaben derjenigen beiden Masseurinnen abstützen, von welchen Steuerunterlagen vorlägen.

3.1.2.2 Vorliegend stützt die Vorinstanz ihre Schätzung auf Daten von zwei Masseurinnen, obschon von einer grösseren Zahl von Masseurinnen auszugehen ist, die im strittigen Zeitraum im Sauna-Club tätig waren. Das Bundesverwaltungsgericht kann darin jedoch kein pflichtwidriges Vorgehen erkennen. Ohne entsprechende Mitwirkung des Beschwerdeführers ist es ihr kaum möglich, an die Kontaktangaben der weiteren Masseurinnen zu gelangen. Festzuhalten ist, dass die Vorinstanz sämtliche ihr namentlich bekannten sechs Masseurinnen im November 2010 schriftlich zu kontaktieren versuchte. Dabei antworteten – wie erwähnt – bloss drei Masseurinnen. Bezüglich einer weiteren Masseurin erhielt sie die Mitteilung, dass diese im Jahr 2001 ins Ausland weggezogen sei. Ein Schreiben wurde mit der Bemerkung, der Name sei falsch, von der Post retourniert. Auf ein weiteres Schreiben, welches sich an eine Masseurin richtete, die mit dem Beschwerdeführer nicht – wie ansonsten üblich – einen Mietvertrag, sondern von ihm mittels Arbeitsvertrag vom [Datum] angestellt war, erhielt die Vo-

rinstanz keine Rückmeldung. Es kann daher der ESTV nicht als Pflichtverletzung angelastet werden, dass sie nur über jene Masseurinnen Steuerauskünfte einholte, über die sie auch gesicherte Kontaktangaben besass.

3.1.2.3 Zu Recht hat die Vorinstanz sodann die dritte Masseurin, die Gegenstand ihrer Anfrage bei der Steuerbehörde war, nicht in ihre Umsatzschätzung einbezogen: Das steuerbare Einkommen dieser Masseurin wurde von den Steuerbehörden ermessensweise festgesetzt, weshalb die Zahl bereits aus diesem Grund nicht aussagekräftig ist. Zudem ist das sog. steuerbare Einkommen nicht mit den erzielten Umsätzen aus einer (direktsteuerlich selbständigen) Erwerbstätigkeit identisch. So kann es etwa auch einen zusätzlichen unselbständigen Erwerb oder weitere Einkünfte wie z.B. erhaltene Unterhaltszahlungen einschliessen. Ebenso muss ein geringes steuerbares Einkommen nicht mit einem tiefen Umsatz korrelieren, ist doch der erzielte Gewinn oder Verlust eines Unternehmens und nicht der Umsatz letztlich für die Festsetzung des steuerbaren Einkommens massgebend.

3.1.2.4 Weiter hat die Vorinstanz mit Schreiben vom 21. Oktober 2016 ein Auskunftsersuchen an die Kantonspolizei Zürich gestellt. Diese übermittelte einen Polizeirapport, der eine Kontrolle im Sauna-Club des Beschwerdeführers vom 2. Februar 2012 betraf. Es wurden dabei zwei Masseurinnen angetroffen und deren Kontaktangaben aufgenommen. Im Begleitschreiben wies die Kantonspolizei darauf hin, dass Geschäftsdaten in der Polizeidatenbank gelöscht würden, sobald die gesetzliche „Löschfrist“ abgelaufen sei.

Aus den von der Kantonspolizei Zürich erhältlich gemachten Informationen lassen sich keine Rückschlüsse auf die erzielten Umsätze von Masseurinnen in den hier strittigen Steuerjahren 2000 bis 2004 ziehen. Gemäss Angaben im Polizeirapport war eine der kontrollierten Damen erst ab ca. 2006 im Sauna-Club tätig, die andere Masseurin verfügte im Zeitpunkt der Kontrolle über einen Touristen-Aufenthaltsstatus, was auf eine bloss vorübergehende Beschäftigung im Jahr 2012 hinweist. Weil diese beiden Masseurinnen somit im strittigen Zeitraum nicht im Sauna-Club tätig waren, bestand kein Anlass, nähere Angaben über deren Umsätze einzuholen.

3.1.2.5 Nach dem Gesagten ist im vorliegenden Fall nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz bei ihrer Umsatzschätzung auf Daten von lediglich zwei Masseurinnen, die im strittigen Zeitraum im Sauna-Club tätig waren, abgestellt hat.

3.1.3 Die Angaben über die erzielten Massageumsätze der beiden Masseurinnen sind verlässlich. Sie entstammen im Fall der Masseurin 1 einer sorgfältig geführten Jahres- bzw. Erfolgsrechnung, die dem Hilfsblatt A zur Steuererklärung beigelegt wurde. Daraus gehen sowohl die erzielten Massageumsätze als auch die Mietausgaben im Zusammenhang mit der Massagetätigkeit sowie weitere damit zusammenhängende Auslagen hervor. In Bezug auf Masseurin 2 sind die von der ESTV verwendeten Zahlen einer Jahreszusammenstellung entnommen, welche ebenfalls die Einnahmen und Ausgaben der Massagetätigkeit enthält und dem Hilfsblatt A der Steuererklärung beigelegt wurde. Teilweise liegen zudem detaillierte Monatszusammenstellungen vor. Die Aussagekraft der Angaben wird dadurch untermauert, dass die ausgewiesenen Mietausgaben mit den vom Beschwerdeführer angegebenen Mieteinnahmen übereinstimmen. Aus den Steuerunterlagen ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die beiden Damen im strittigen Zeitraum noch in anderen Etablissements tätig gewesen wären und daher nur ein Teil der erzielten Umsätze dem Sauna-Club des Beschwerdeführers zugeordnet werden dürften. Zusammenfassend ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz für ihre Umsatzschätzung auf die Zahlen aus den Steuerunterlagen der zwei Masseurinnen abgestellt hat.

3.1.4 Es bleibt zu prüfen, ob die Berechnung der Umsatzschätzung pflichtgemäss erfolgt ist.

3.1.4.1 Mittels der aus den Steuerunterlagen entnommenen Angaben der beiden Masseurinnen ermittelte die Vorinstanz das Verhältnis Miete/Umsatz pro Jahr und Masseurin (siehe Übersicht 1 des Einspracheentscheids). Mangels weiterer aufschlussreicher Angaben, angesichts der unterschiedlichen Massageangebote der Masseurinnen (klassisch bzw. erotisch) sowie der Annahme, dass nur der Massageumsatz jeweils einer Masseurin pro Jahr bekannt war, erachtete es die ESTV als sachgerecht, den Mittelwert des Miete/Umsatz-Verhältnisses über alle Jahre als Basis für die Schätzung der Massageumsätze der übrigen Masseurinnen heranzuziehen. Das durchschnittliche Verhältnis von der für die Massageräume bezahlten Miete zum Massageumsatz betrug demgemäss 17.4%.

In der Folge nahm die Vorinstanz eine Schätzung der Massageeinnahmen der übrigen Masseurinnen vor. Ausgangspunkt der Berechnung bildeten die vom Beschwerdeführer ausgewiesenen Mieteinnahmen aus der Vermietung der Massageräume im strittigen Zeitraum. Davon zog die Vorinstanz diejenigen Mieteinnahmen ab, die auf die zwei Masseurinnen entfielen. Die so ermittelte Differenz der Mieteinnahmen rechnete sie mit der

Verhältniszahl 17,4% auf, so dass ein geschätzter Umsatz der übrigen Masseurinnen wie folgt resultierte: Jahr 2000 [Mai bis Dez.]: Fr. (…); Jahr 2001: Fr. (…); Jahr 2002: Fr. (…); Jahr 2003: Fr. (…); Jahr 2004 [Jan. bis Sept.]: (…). Zu diesen Umsätzen addierte die Vorinstanz schliesslich die von den zwei Masseurinnen in den Steuererklärungen deklarierten, effektiv erzielten Umsätze aus Massagen wieder hinzu und berechnete anhand des jeweils gültigen Steuersatzes die Steuerschuld pro Jahr.

3.1.4.2 Die Vorinstanz nennt damit in rechtsgenügender Weise die Überlegungen, von denen sie sich bei der strittigen Umsatzschätzung leiten liess. Da verlässliche Unterlagen nur für die Jahre 2001 bis 2004 vorhanden waren, rechnete die Vorinstanz die (belegten) Ergebnisse auf das (belegmässig nicht abgestützte) Jahr 2000 hoch. Damit hat die ESTV das Umlageverfahren angewandt, was nach der Rechtsprechung zulässig ist, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (E. 2.1.2). Vorliegend fehlen Hinweise dafür, dass die Verhältnisse im Jahr 2000 nicht mit denjenigen in den Folgejahren vergleichbar gewesen wären. Die Umlage auf das Jahr 2000 ist nicht zu beanstanden.

3.1.4.3 Inwiefern die beiden Masseurinnen, deren Umsätze hochgerechnet wurden, mit den weiteren Masseurinnen vergleichbar sind, bedarf einer näheren Betrachtung. Masseurin 1 hat gemäss eigenen Angaben erotische Massagen angeboten, was im Sauna-Club jedenfalls nicht die Regel war. Masseurin 2 bot demgegenüber klassische Massagen ohne medizinischen Hintergrund an. Sie war im Vergleich zu übrigen Masseurinnen in einem höheren Pensum tätig. Zudem hat Masseurin 2 – im Gegensatz zu weiteren Masseurinnen – über mehrere Jahre in relativ konstantem Umfang im Sauna-Club gearbeitet.

Masseurin 1 hat mit erotischen Massagen im Verhältnis zu den Mietaufwendungen höhere Umsätze erzielt als Masseurin 2, die klassische Massagen anbot. So ergab sich bei Masseurin 1 im Jahr 2001 ein Miete/Umsatz-Verhältnis von 15.5%, während dasjenige von Masseurin 2 im Jahr 2002 17.5%, im Jahr 2003 19.2% und im Jahr 2004 (Jan. bis Sept.) 17.4% betrug. Im Jahr 2002 (Jan. bis Juli) resultierte bei Masseurin 1 sogar ein Miete/Umsatz-Verhältnis von 12.7%. Weshalb die Zahlen von Masseurin 1 bei der Bestimmung des Verhältnisses Miete/Umsatz für das Jahr 2002 nicht berücksichtigt wurden, hat die Vorinstanz nicht erläutert. Allerdings erscheint dem Gericht, welches sich bei der Prüfung der vorinstanzlichen

Schätzung Zurückhaltung aufzuerlegen hat, die Nichtberücksichtigung dieser Zahlen im Jahr 2002 im Ergebnis als vertretbar, könnte es sich dabei mit Blick auf das Vorjahresergebnis von Masseurin 1 und die Ergebnisse von Masseurin 2 auch um einen „Ausreisser“ handeln, dessen Berücksichtigung letztlich zu Lasten des Beschwerdeführers ausfiele.

Nicht offensichtlich fehlerhaft erscheint es zudem, dass die Vorinstanz die Umsätze von Masseurin 1 für das Jahr 2001 berücksichtigt hat und die entsprechenden Zahlen auch in die Berechnung des durchschnittlichen Miete/Umsatz-Verhältnisses eingeflossen sind. Denn erotische Massagen waren im Sauna-Club erlaubt und es ist – wenn es auch nicht die Regel war – dennoch anzunehmen, dass neben Masseurin 1 im hier relevanten Zeitraum noch weitere Masseurinnen erotische Massagen angeboten haben. Diesem Umstand wird letztlich durch den Einbezug der Umsatzzahlen von Masseurin 1 in die Durchschnittsberechnung Rechnung getragen. Im Ergebnis resultierte dennoch eine deutlich stärkere Gewichtung von klassischen Massagen bei der Ermittlung der durchschnittlichen Verhältniszahl, was der Realität nahe kommen dürfte.

Was Masseurin 2 betrifft, so erscheint es nahe liegend, dass sie aufgrund ihrer häufigeren Anwesenheit im Vergleich zu anderen Masseurinnen einen höheren Umsatz erzielt hat. Allerdings hatte Masseurin 2 wegen ihrer häufigen Präsenz auch vergleichsweise mehr Miete zu bezahlen, nämlich Fr. (…)/Monat statt Fr. (…) bis Fr. (…)/Monat. Dafür, dass Masseurin 2 ihren Kunden höhere Tarife als andere Masseurinnen verrechnen konnte, bestehen keine Anhaltspunkte. Indem die Vorinstanz ihrer Umsatzschätzung das Verhältnis Miete/Umsatz zugrunde gelegt hat, hat sie auch die Tatsache, dass Masseurin 2 durch ihre häufigere Anwesenheit im Sauna-Club im Ergebnis mehr als andere Masseurinnen verdient hat, hinreichend berücksichtigt.

3.1.4.4 Damit kann das Vorgehen der Vorinstanz insgesamt nicht als offensichtlich pflichtwidrig gelten. Ebenso wenig sind Berechnungsfehler erkennbar.

3.2 Auf der dritten Stufe obliegt es nun dem Beschwerdeführer, nachzuweisen, in welchen Punkten die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig sein soll (E. 2.1.4.2). Im Folgenden wird auf die einzelnen Rügen eingegangen.

3.2.1 Der Beschwerdeführer moniert, er habe lediglich von den Masseurinnen die zum Voraus festgelegte Miete erhalten, weshalb er keine Angaben über die von den Masseurinnen effektiv erzielten Umsätze machen könne. Dies dürfe ihm aber nicht als Pflichtverletzung angelastet werden. Die von den Masseurinnen bezahlten Mieten seien unabhängig von den jeweils erzielten Umsätzen geschuldet gewesen. Die Miete eigne sich daher nicht als Basis für eine Umsatzschätzung.

3.2.1.1 Dass der Beschwerdeführer über keine Angaben zu den erzielten Massageumsätzen verfügt, hatte gesetzeskonform zur Folge, dass die Umsätze von der ESTV geschätzt werden mussten. Inwiefern dem Beschwerdeführer dies darüber hinaus als Pflichtverletzung angelastet wurde, ist nicht erkennbar, weshalb darauf nicht näher einzugehen ist.

3.2.1.2 Dem Vorbringen, dass die Miete nicht als Basis für die Umsatzschätzung tauge, ist entgegenzuhalten, dass der Beschwerdeführer selbst einräumt, die Höhe der Miete stehe in direktem Zusammenhang mit der Anwesenheit der Masseurinnen. So sei nämlich Masseurin 2 insofern ein Sonderfall, weil sie viel häufiger als alle anderen Masseurinnen anwesend war, was sich auch in der Miete von Fr. (…)/Monat widerspiegle, während andere Masseurinnen deutlich weniger bezahlten und seltener im Sauna-Club anzutreffen waren. Zu Recht stellt der Beschwerdeführer nicht in Abrede, dass die Präsenz unmittelbar mit der Möglichkeit der Umsatzerzielung zusammenhängt. Insofern besteht ein Konnex zwischen der Miete und dem erzielten Umsatz, wenn auch nicht dergestalt, dass die Miete nur bei Erreichen eines bestimmten Umsatzes geschuldet war oder dass die Anwesenheit in jedem Fall in einer Umsatzerzielung resultierte. Dennoch muss vernünftigerweise davon ausgegangen werden, dass die Masseurinnen längerfristig nur dann Massageräume gemietet haben, wenn sie auch entsprechende Umsätze erzielen konnten. Folglich erscheint es denn auch nicht offensichtlich fehlerhaft, die Miete bei der Umsatzschätzung zu berücksichtigen. Dass diese Schätzmethode mit Ungenauigkeiten behaftet ist, liegt in der Natur der Sache und ist – insbesondere mangels tauglicher Alternativen – hinzunehmen.

3.2.2 Soweit der Beschwerdeführer im Übrigen sowohl Masseurin 1 als auch Masseurin 2 als besonders erfolgreiche Sonderfälle präsentieren will, die einen überdurchschnittlichen Umsatz erzielt hätten und daher nicht repräsentativ seien, ist er den Nachweis für seine Behauptungen schuldig geblieben. Die blosse Möglichkeit, dass Masseurin 2, die unbestrittenermassen über mehrere Jahre im Sauna-Club arbeitete, durch den Aufbau

einer Stammkundschaft mehr als andere Frauen verdiente, genügt nicht, die vorinstanzliche Umsatzschätzung als offensichtlich fehlerhaft umzustossen. Was Masseurin 1 betrifft, so hat die Vorinstanz, wie bereits erwähnt, dem Umstand, dass im Sauna-Club mehrheitlich klassische und nicht erotische Massagen angeboten wurden, bereits hinreichend Rechnung getragen. Mit seiner allgemeinen Kritik vermag der Beschwerdeführer nicht durchzudringen (E. 2.1.4.2).

3.2.3 Weiter bringt der Beschwerdeführer vor, es sei für ihn äusserst schwierig, wenn nicht gar unmöglich, bei den ehemaligen Mieterinnen sachdienliche Informationen einzuholen. Die Verschleppung des Verfahrens durch die ESTV dürfe ihm nicht zum Nachteil gereichen.

3.2.3.1 Es trifft zu, dass das vorliegende Verfahren bereits lange gedauert und die ESTV dies auch teilweise zu verantworten hat. Indessen ist nicht ersichtlich, inwiefern dem Beschwerdeführer dadurch ein Nachteil in Bezug auf die Informationsbeschaffung entstanden sein soll, zumal er bereits im Jahr 2010 lediglich noch im Besitz der Kontaktangaben von sechs Masseurinnen war. Dass der Beschwerdeführer die notwendigen Informationen nicht mehr beschaffen kann, liegt nicht in erster Linie an der Verfahrensdauer. Vielmehr hat der Beschwerdeführer allfällig sachdienliche Informationen von Beginn weg nicht aufbewahrt, weil er deren Bedeutung für die Zwecke der Mehrwertsteuer verkannt hat. Schliesslich ist dem wiederholten Einwand des Beschwerdeführers, wonach er von den Masseurinnen lediglich die Miete erhalten habe und daher keine Angaben zu deren erzielten Umsätzen machen könne, entgegen zu halten, dass zumindest eine Masseurin in einem arbeitsvertraglichen Verhältnis zu ihm gestanden hat. Gemäss deren Arbeitsvertrag vom 22. April 2002 war eine Teilzeittätigkeit im Umfang von zwei bis vier Stunden an ein bis zwei Nachmittagen pro Woche vereinbart, wobei als Entschädigung der effektive Massageeinsatz der Arbeitnehmerin abgerechnet werden sollte. Es ist nicht ersichtlich, weshalb der Beschwerdeführer in Bezug auf die von ihm angestellte Masseurin über keine Umsatzangaben verfügt.

Dasselbe gilt im Wesentlichen auch in Bezug auf die Informationsbeschaffung durch die Vorinstanz bei der kantonalen Steuerverwaltung und der Kantonspolizei. Zwar ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Vorinstanz nach Erlass des bundesgerichtlichen Urteils vom 24. Mai 2014 beinahe zwei Jahre ungenutzt hat verstreichen lassen, bis sie mit der Steuerverwaltung in Kontakt trat und die Kantonspolizei erst nach Erlass des Ein-

spracheentscheids um Amtshilfe ersuchte. Dennoch ist nicht erkennbar, inwiefern dem Steuerpflichtigen dadurch ein materieller Nachteil entstanden wäre. Namentlich ist nicht davon auszugehen, dass eine um zwei Jahre früher erfolgte Auskunft der Steuerverwaltung wesentlich anders und für den Beschwerdeführer vorteilhafter ausgefallen wäre. Auch bestehen keine Hinweise darauf, dass sich aus Angaben der Kantonspolizei zu früheren Kontrollen für den Steuerpflichtigen eine günstigere Umsatzschätzung ergeben hätte. Im Gegenteil, lässt doch der Polizeirapport aus dem Jahr 2012, der die zwei angetroffenen Masseurinnen als „Sexarbeiterinnen“ bezeichnet, vielmehr vermuten, dass das Angebot an erotischen Massagen im Sauna-Club keine untergeordnete Rolle spielte. In diesem Zusammenhang bringt denn auch die Vorinstanz vor, dass polizeiliche Kontrollen nur stattfinden, wenn Erotik im Spiel sei. Aus diesem letztgenannten Grund verfängt denn auch der Einwand des Beschwerdeführers nicht, wonach die Vorinstanz im Zusammenhang mit den Abklärungen bei der Kantonspolizei die falschen Fragen gestellt habe. Es ist anzunehmen, dass sich allfällige von der Kantonspolizei erhobene Umsatzangaben auf das Angebot erotischer Massagen beschränken würden, so dass für die vorliegende Konstellation – selbst wenn die Beschaffung entsprechender Informationen noch zumutbar und objektiv möglich gewesen wäre, was offen bleiben kann – aus Sicht des Beschwerdeführers nicht von einem für ihn vorteilhaften Erkenntnisgewinn auszugehen ist.

In prozessualer Hinsicht ist daran zu erinnern, dass selbst eine ungebührliche Verfahrensverzögerung bzw. eine Verletzung des Beschleunigungsgebots durch die Vorinstanz nicht zur Folge hätte, dass die geschuldete Steuer nicht bezahlt werden müsste (Urteil des BGer 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 6.2).

3.2.4 Schliesslich unterbreitet der Beschwerdeführer dem Gericht eine eigene seiner Ansicht nach verlässlichere Umsatzschätzung, welche auf einer durchschnittlichen Anwesenheit von zwei Masseurinnen pro Woche und einer Masseurin am Samstag basiert und einen jährlichen Umsatz von rund Fr. (…) ergibt.

Diese vom Beschwerdeführer erstellte Schätzung vermag sich auf keine Beweise zu stützen und ist bereits deshalb nicht geeignet, die von der ESTV zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung zu widerlegen (E. 2.1.4.2). Die Schätzung zielt aber zudem offensichtlich an der Re-

alität vorbei. So hat allein die im hier strittigen Zeitraum unbestrittenermassen tätige Masseurin 2 Massageumsätze von mehr als Fr. (…) pro Jahr erzielt. Ein geschätzter Jahresumsatz von gesamthaft Fr. (…) ist damit nicht plausibel.

3.2.5 Weiter bemängelt der Beschwerdeführer, dass die Vorinstanz in Bezug auf Masseurin 2 die Steuerunterlagen betreffend das Steuerjahr 2001 nicht eingeholt habe, obwohl diese bereits damals im Sauna-Club tätig gewesen sei. Die Vorinstanz hat sich dazu nicht geäussert und in den Akten fehlt es an Hinweisen, welche das vorinstanzliche Vorgehen in diesem Punkt erklären könnten. Zwar ist nicht auszuschliessen, dass eine Berücksichtigung der (nicht bekannten) Umsätze von Masseurin 2 im Jahr 2001 zu einer für den Beschwerdeführer günstigeren Verhältniszahl (Miete/Umsatz) und damit einer geringeren Steuerforderung für das Jahr 2001 führen könnte, was aber mit Blick auf die für dieses Jahr ohnehin eingetretene Verjährung offen bleiben kann (E. 4.3). Dass sich darüber hinaus die Durchschnittsverhältniszahl (Umsatz/Miete), welche letztlich für die Aufrechnung der restlichen Umsätze entscheidend ist, im Ergebnis als offensichtlich unrichtig erweist, wird vom Beschwerdeführer weder substantiiert dargetan noch ist dies – namentlich mit Blick auf die nicht eingerechneten Mietumsätze von Masseurin 1 im Steuerjahr 2002 (oben E. 3.1.4.3), leichthin anzunehmen. Auch in diesem Punkt vermag der Beschwerdeführer mit seiner Kritik nicht zu überzeugen.

3.2.6 Weiter macht der Beschwerdeführer geltend, die Daten von Masseurin 1 für das Steuerjahr 2001 dürften infolge eingetretener Verjährung nicht verwendet werden. Was die Verjährung der Steuernachforderung für das Steuerjahr 2001 betrifft, ist auf E. 4.3 zu verweisen. Unabhängig von der Verjährung, steht der Verwendung der Umsatzzahlen aus dem Jahr 2001 als Grundlage für die Ermessenseinschätzung nichts entgegen: Die Umsatzschätzung soll der Realität möglichst nahe kommen. Es ist daher nicht ersichtlich, weshalb die Verjährung bereits auf dieser Prüfstufe berücksichtigt werden sollte. Sodann ist das Umlageverfahren, um das es hier letztlich geht, bei gegebenen Voraussetzungen praxisgemäss zulässig (E. 2.1.2). Es ist daher nicht zu beanstanden, dass der im Jahr 2001 von Masseurin 1 erzielte Umsatz in die Umsatzschätzung eingeflossen ist.

3.2.7 Schliesslich bringt der Beschwerdeführer vor, die Berechnung der Steuerforderung durch die Vorinstanz sei offensichtlich fehlerhaft. Die geschätzten Umsätze seien zu Unrecht als Nettobeträge betrachtet worden,

so dass dem Beschwerdeführer Mehrwertsteuerbeträge hinzuaddiert würden, die er bzw. die Masseurinnen nie eingenommen hätten. Korrekterweise hätte die Vorinstanz die effektiv erzielten und umgelegten Umsätze als Bruttobeträge, welche die Mehrwertsteuer bereits enthalten, betrachten müssen.

Dieses Argument verfängt nicht. Die Umsatzschätzung ist nichts anderes als eine Schätzung des Entgelts. Das Entgelt bildet die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer. Indem die Vorinstanz die Mehrwertsteuer von den geschätzten Umsätzen berechnet hat, ohne die den Kunden nie in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer abzuziehen, ist sie rechtmässig vorgegangen.

3.3 Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass es dem Beschwerdeführer nicht gelingt, die von der Vorinstanz pflichtgemäss vorgenommene Umsatzschätzung zu widerlegen.

4.

4.1 Es bleibt zu prüfen, ob ein Teil der seitens der Vorinstanz geltend gemachten Mehrwertsteuerforderungen absolut verjährt ist.

4.2 Der Beschwerdeführer stellt sich auf den Standpunkt, die Steuernachforderung betreffend das Jahr 2000, welche während der Geltung des aMWSTV entstand, sei absolut verjährt.

4.2.1 Das Bundesverwaltungsgericht hat sich in seinem Urteil A-3008/2015 vom 6. November 2015 (in E. 3.1.2) explizit mit der Frage der absoluten Verjährung von Steuerforderungen, welche während der Geltung des aMWSTV entstanden sind, auseinandergesetzt. Es kam zum Schluss, dass sich die Frage der Verjährung grundsätzlich nach der aMWSTV beurteile, welche keine absolute Verjährung vorsehe. Ein anderer Schluss lasse sich auch nicht mit Blick auf die übergangsrechtlichen Regelungen des aMWSTG und des aktuellen MWSTG ziehen. Die übergangsrechtlichen Regelungen enthielten keine Bestimmungen zur absoluten Verjährung von unter dem aMWSTV entstandenen Steuerforderungen. Auch lägen diesbezüglich keine Gesetzeslücken vor. Entsprechend würden Steuerforderungen, die im zeitlichen Geltungsbereich der aMWSTV entstanden seien, nicht absolut verjähren. Daran ist festzuhalten:

In Art. 112 Abs. 1 Satz 2 MWSTG ist ausdrücklich statuiert, dass sich die Verjährung weiterhin nach den Art. 49 und 50 des bisherigen Rechts, also nach dem aMWSTG richtet. Für die Verjährung von Steuerforderungen, die

unter dem Regime der aMWSTV entstanden sind, ist damit das Übergangsrecht des aMWSTG massgebend. Dieses Übergangsrecht bestimmt in Art. 93 aMWSTG, dass die mit diesem Gesetz aufgehobenen Bestimmungen unter Vorbehalt von hier nicht interessierenden Ausnahmen im Sinne von Art. 94 aMWSTG weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar bleiben. Letztere Regelung kann nur so verstanden werden, dass der Gesetzgeber das materielle Recht – einschliesslich des Verjährungsrechts – der aMWSTV für die während der Geltungsdauer dieser Verordnung eingetretenen Tatsachen sowie entstandenen Rechtsverhältnisse weitergelten lassen wollte und damit keine Gesetzeslücke vorliegt. Diese Interpretation entspricht auch der höchstrichterlichen Rechtsprechung, wonach die Verjährung von Mehrwertsteuerforderungen, die vor dem 1. Januar 2001 entstanden waren, mit Blick auf Art. 93 f. aMWSTG (ausschliesslich) nach den Verjährungsvorschriften der aMWSTV beurteilt wurde (Urteil des BGer 2C_426/2008 und 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 [auszugsweise veröffentlicht in: ASA 79, S. 608 ff.] E. 1.4 und 6.3; siehe dazu ferner Urteile des BVGer A-1525/2006 vom 28. Januar 2008 E. 1.3 f., A-1402/2006 vom 17. Juli 2007 E. 1.2 und 2.4). Das Bundesgericht hat auch nach Inkrafttreten des MWSTG festgehalten, dass sich die rechtliche Würdigung eines Sachverhaltes, welcher sich unter der Geltung der aMWSTV ereignete, in Bezug auf die materiell-rechtliche Frage der Verjährung gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG in Verbindung mit Art. 93 aMWSTG nach der aMWSTV richtet (vgl. BGE 137 II 17 E. 1.1).

4.2.2 Zwar wird demgegenüber als einzelne Autorenmeinung ins Feld geführt, Art. 93 Abs. 1 aMWSTG gelte nur für materielles Recht und bei Erlass des aMWSTG sei für den Gesetzgeber noch nicht klar gewesen, dass das Verjährungsrecht materielles Recht sei (so RALF IMSTEPF/STEFAN OESTERHELT, Die absolute Verjährung von Mehrwertsteuerforderungen aus den Jahren 1995 bis 2000, ASA 84, S. 591 ff., S. 599 f.). Diese Argumentation verfängt nicht. Bei Erlass des MWSTG bestand bereits eine gefestigte Rechtsprechung, wonach die Verjährung das Erlöschen bzw. den Untergang einer (materiell-rechtlichen) öffentlich-rechtlichen Forderung bewirkt (vgl. zur Rechtsprechung aus dieser Zeit BGE 102 V 112 E. 1a, 100 V 154 E. 2a, 97 V 144 E. 1, 97 I 624 E. 6c; abweichend aber BGE 111 V 135 E. 3b; kritisch zu letzterem Urteil ATTILIO R. GADOLA, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, AJP 1995, S. 47 ff., S. 55; RENÉ A. RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, 1990, Nr. 34 B VII.). Mit Blick auf diese nach der etablierten

Rechtsprechung anerkannten, den Bestand der öffentlich-rechtlichen Forderungen unmittelbar betreffenden Wirkung der Verjährung musste dem Gesetzgeber klar sein, dass die Verjährung ein Institut des materiellen Rechts bildet (vgl. BGE 126 II 1 E. 2a; siehe ferner – allerdings zum deutschen Recht – ANNETTE GUCKELBERGER, Die Verjährung im Öffentlichen Recht, Tübingen 2004, S. 49). Dementsprechend ist an der Rechtsprechung festzuhalten, wonach der Gesetzgeber die Vorschrift von Art. 93 Abs. 1 aMWSTG auch in Bezug auf das Verjährungsrecht anwenden lassen wollte.

4.2.3 Der Beschwerdeführer bringt neben dem Hinweis auf den Aufsatz obgenannter Autoren nichts vor, was die Annahme, dass in Bezug auf die hier interessierende Frage keine Gesetzeslücke vorliegt, ernstlich in Frage stellen würde. Die von der ESTV geltend gemachte Steuerforderung betreffend das Jahr 2000 ist nach dem Gesagten nicht verjährt.

4.3 Für Steuerforderungen, die im zeitlichen Geltungsbereich des aMWSTG entstanden sind, gilt eine absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren (E. 2.2.2). Zwischenzeitlich ist daher die Steuerforderung der ESTV, welche das Jahr 2001 betrifft, absolut verjährt.

5.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde in Bezug auf die das Jahr 2001 betreffende Steuernachforderung im Betrag von Fr. (…) infolge eingetretener (absoluter) Verjährung gutzuheissen. Im Übrigen, d.h. im Betrag von Fr. (…) zzgl. gesetzlich geschuldeter Verzugszinsen, ist die Beschwerde abzuweisen.

6.
6.1 Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der Vorinstanz sind im Rahmen ihres Unterliegens keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Nach dem Vorstehenden unterliegt der Beschwerdeführer unter Berücksichtigung der ursprünglich im Streit gelegenen Steuernachforderung von insgesamt Fr. (…) zu rund 80%. Entsprechend hat er 80% der auf Fr. 2'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2])

und damit Fr. 1‘600.-- zu tragen. Dieser Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2‘000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 400.-- ist dem Beschwerdeführer nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

6.2 Der teilweise obsiegende, anwaltlich vertretene Beschwerdeführer hat gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG i.V.m. Art. 7 ff. VGKE Anspruch auf eine (reduzierte) Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz. Da der Vertreter des Beschwerdeführers dem Bundesverwaltungsgericht keine Kostennote eingereicht hat, ist die Parteientschädigung vorliegend aufgrund der Akten festzusetzen. Im vorliegenden Fall erachtet das Gericht – im Einklang mit seiner entsprechenden Praxis – eine Parteientschädigung von gerundet Fr. 600.-- als angemessen (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE).

Demgegenüber hat die Vorinstanz als Bundesbehörde keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 6. Juli 2016 im Umfang von Fr. (…) aufgehoben. Im Übrigen, d.h. im Betrag von Fr. (…) zzgl. Verzugszins, wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Dem Beschwerdeführer werden Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1‘600.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 400.-- wird dem Beschwerdeführer nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz hat dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 600.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Kathrin Abegglen Zogg

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 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: