**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Abteilung I
A-849/2012

# Urteil vom 27. September 2012

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

**A._____ GmbH,** …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. + 2. Semester 2010; Ermessenseinschätzung).

## Sachverhalt:

**A.**
Die A._____ GmbH (Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Betrieb von […]. Sie ist seit dem 1. Oktober 2005 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Auf Beginn der Steuerpflicht wurde ihr die Anwendung der Saldosteuersatzmethode bewilligt.

**B.**
Die Steuerpflichtige betreibt in […] ein Unterhaltungslokal bzw. eine "Kontaktbar" mit dem Namen […]. Am 26. und 27. September 2011 führte die ESTV eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Sie überprüfte die Steuerperioden 1. Semester 2007 bis 2. Semester 2010 (Zeit vom 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2010). Dabei stellte sie im Kontrollbericht u.a. fest, dass die Umsätze aus den erotischen Dienstleistungen nicht in der Buchhaltung enthalten seien, was eine Umsatzschätzung nach pflichtgemässem Ermessen notwendig machen würde. Durch Einbezug dieser Umsätze werde zudem die Grenze für die Anwendung der Saldosteuersatzmethode überschritten, wodurch für die Jahre 2009 und 2010 eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen werden müsse. Mit der "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. […] / Verfügung" vom 18. Oktober 2011 forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen für die Periode vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2010 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. […] zuzüglich Verzugszins (Steuerkorrektur zugunsten der ESTV) nach.

**C.**
Mit Eingabe vom 16. November 2011 erhob die Steuerpflichtige bei der ESTV Einsprache gegen die vorerwähnte EM und beantragte, diese aufzuheben und die Steuerkorrektur auf Fr. […] zugunsten der ESTV zu reduzieren.

**D.**
Mit Einspracheentscheid vom 13. Januar 2012 wies die ESTV die Einsprache vollumfänglich ab und bestätigte die Höhe der Steuerkorrektur gemäss EM. Zur Begründung brachte die ESTV im Wesentlichen vor, die Umsätze aus den erotischen Dienstleistungen seien der Steuerpflichtigen zuzurechnen. Da diese die betreffenden Umsätze nicht verbucht habe, habe die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vornehmen müssen. Diese Ermessenseinschätzung sei anhand der verkauften "Cüpli Hausmarke à Fr. 25.--" (nachfolgend: Cüpli) berechnet worden, da ein Kunde einer Dame ein solches offerieren müsse, um ihr das Inte-

resse an einer erotischen Dienstleisung anzuzeigen. Man gehe daher davon aus, dass 2/3 der Cüpli von den Damen konsumiert worden seien und es danach jeweils zu erotischen Dienstleistungen gekommen sei. Demnach hätten die Damen im Jahr 2010 37 Cüpli, konsumiert resp. erotische Dienstleistungen erbracht. Die Kunden hätten dabei im Durchschnitt Fr. 180.-- pro Dienstleistung bezahlt.

**E.**

Am 10. Februar 2012 gelangte die Steuerpflichtige (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht und beantragt, der Einspracheentscheid der Vorinstanz sei aufzuheben und die Ermessenseinschätzung entsprechend ihrer eigenen Zusammenstellung vorzunehmen. Die Aufrechnungen im Zusammenhang mit der Umsatzabstimmung und den Privatanteilen Fahrzeuge würden hingegen akzeptiert werden. Die Steuerforderung sei insgesamt auf Fr. […] festzusetzen, womit die Steuerkorrektur neu Fr. […] (anstatt Fr. […]) zugunsten der ESTV betrage. Des Weiteren sei auf dem ermessensweise ermittelten Umsatz ein Vorsteuerabzugsrecht zu gewähren; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV. Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin vor, die von der Vorinstanz vorgenommene Ermessenseinschätzung gehe von einer falschen Bemessungsbasis aus. Betriebsinterne Beobachtungen hätten gezeigt, dass nur bei jedem zweiten Cüpli, welches ein Kunde einer Dame offeriere, anschliessend auch eine erotische Dienstleistung bezogen werde. Die angewandte Schätzmethode der ESTV sei methodisch nicht vertretbar, da sie wissenschaftlich nicht fundiert und nur bei diesem Fall angewendet worden sei. Es sei auch nicht begründet worden, warum das statistische Zahlenmaterial der Branche nicht herangezogen werden könne. Zudem sei der Versuch einer Plausibilisierung des ermittelten Umsatzes anhand der eingekauften Kondome ungenügend.

**F.**

Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 4. April 2012, die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen. Es werde auf eine umfassende Vernehmlassung verzichtet und stattdessen auf die Verfügung vom 18. Oktober 2011 sowie auf den Einspracheentscheid vom 13. Januar 2012 verwiesen. Ergänzend könne festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin im Einsprache- wie auch im vorliegenden Verfahren lediglich die Höhe der von der ESTV vorgenommenen Schätzung bestreite. Dass aufgrund fehlender Unterlagen sowie mangels Verbuchung und Deklaration der von ihr erbrachten erotischen Dienstleistungen überhaupt

eine Schätzung erforderlich gewesen sei, werde hingegen nicht mehr bestritten. Da in der Erotikbranche sehr grosse Unterschiede zwischen den einzelnen Betrieben bestehen würden, habe man auf die Verwendung von statistischem Zahlenmaterial verzichtet. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend das Verhältnis zwischen der Anzahl der konsumierten Cüpli und den erbrachten erotischen Dienstleistungen sowie betreffend den Kondomverbrauch seien zudem in keiner Weise belegt.

**G.**
Betreffend die Steuerperioden 1. Semester 2007 bis 2. Semester 2009 der Beschwerdeführerin wurde ebenfalls eine EM erlassen. Auch diese wurde von der Beschwerdeführerin mit den entsprechenden Rechtsmitteln angefochten. Sie bildet Gegenstand des Verfahrens A-852/2012 vor Bundesverwaltungsgericht (vgl. Urteil A-852/2012 vom 27. September 2012).

## Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

**1.**
**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

**1.2** Im vorliegenden Fall wurde eine als "Einspracheentscheid" bezeichnete Verfügung der Vorinstanz angefochten. Hinsichtlich der funktionalen Zuständigkeit ist daher das Folgende zu bemerken.

**1.2.1**
**1.2.1.1** Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1, 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN,

Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N. 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 1816).

**1.2.1.2** Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. "Sprungbeschwerde": Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff. auch zum Folgenden).

**1.2.2** Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Die Vorinstanz sieht diese Verfügung in der EM vom 18. Oktober 2011. Das Gesetz selbst gebraucht den Begriff der EM im Zusammenhang mit der Rechtskraft der Steuerforderung (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG), dem Abschluss von Kontrollen durch die ESTV bei der steuerpflichtigen Person (Art. 78 Abs. 5 MWSTG), der Ermessenseinschätzung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG) und der Revision (Art. 85 MWSTG), nicht aber in Art. 82 MWSTG, der das Marginale "Verfügungen der ESTV" trägt. Bei Art. 85 MWSTG fällt sodann auf, dass der Begriff der EM als erster in einer Aufzählung erscheint, an deren zweiter Stelle sich der Begriff "Verfügung" und an deren dritter Stelle sich der Begriff "Einspracheentscheid" (sämtliche Begriffe sind im Gesetz im Plural gesetzt) findet. In der Lehre wird die Auffassung, die EM stelle eine Verfügung dar, wiederholt als unzutreffend kritisiert (vgl. IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, § 8 N. 39, § 10 N. 83 ff., die Autoren bezeichnen die EM als "Verfügungssurrogat"; MICHAEL BEUSCH, in: MWSTG Kommentar, Schweizerisches Mehrwertsteuergesetz mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Regine Schluckebier/Felix Geiger [Hrsg.], Zürich 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], N. 18 zu Art. 42; BEATRICE BLUM, Auswirkungen des neuen Verfahrensrechts für die steuerpflichtigen Personen, in: Schweizer Treuhänder [ST] 2010, S. 289, 291 f.; DIESELBE, in: zsis) 2010 Best Case Nr. 7, Ziff. 3.3; DIESELBE,

in: MWSTG Kommentar, N. 35 zu Art. 78; FELIX GEIGER, in: MWSTG Kommentar, N. 5 zu Art. 82).

**1.2.3** Ob es sich bei der EM um eine Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG handelt oder nicht, braucht vorliegend nicht abschliessend beurteilt zu werden (so auch schon Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 3.2, A-5798/2011 vom 29. Mai 2012 E. 1.3 und A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 1.2.3). Unbestrittenermassen handelt es sich beim "Einspracheentscheid" um eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG. Indem die Beschwerdeführerin gegen den "Einspracheentscheid" beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhob, hat sie einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens (vgl. E. 1.2.1) zumindest in Kauf genommen. Ihre vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG – als "Zustimmung" zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde (vgl. E. 1.2.1.2) zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" einlässlich begründet ist.

**1.2.4** Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**1.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149 ff.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O, Rz. 1758 ff.).

**1.4** Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Ein solcher Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3075/2011 vom 30. Mai 2012 E. 1.4; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 694; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.194). Auch wenn der Rechtsmit-

telinstanz die Befugnis zusteht, weitere Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen, soll in diesem Fall die mit den örtlichen Verhältnissen besser vertraute oder der Sache nähere Behörde über die Angelegenheit des Beschwerdeführers entscheiden. Diese Methode wahrt das Prinzip der Garantie des Instanzenzuges, da der Beschwerdeführer den aufgrund der Rückweisung getroffenen neuen Entscheid der Vorinstanz wiederum mit allen zulässigen Rechtsmitteln anfechten kann (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 1.3, A-1363/2006 vom 30. Mai 2007 E. 1.3).

**1.5** Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich im Jahre 2010 ereignet und somit ausschliesslich nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes, womit einzig dieses zur Anwendung kommt. Soweit nachfolgend auf die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300), in Kraft ab 1. Januar 2001, verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese – wie jeweils ausgeführt – im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

**2.**

**2.1** Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG).

**2.2** Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von der Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG). Befreit ist ein Steuerpflichtiger u.a., wenn er im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus der steuerbaren Leistung erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

**2.3**

**2.3.1** Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10

MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG; vgl. BLUM, in: MWST Kommentar, N. 2 ff. zu Vorbemerkungen zu Art. 65-80 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung selbst verantwortlich ist. Hieran ändert sich gegenüber dem früheren Recht nichts (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).

**2.3.2** Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die Buchführung. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen. Die ESTV kann ausnahmsweise darüber hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (vgl. BLUM, in: MWST Kommentar, N. 3 ff. zu Art. 70 MWSTG).

**2.3.3** Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemässem Ermessen ein (Art. 79 MWSTG). Der Wortlaut von Art. 79 MWSTG hat sich im Vergleich zu Art. 60 aMWSTG insofern geändert, als dass die ESTV die "Steuerforderung nach pflichtgemässem Ermessen" einzuschätzen hat. Der Wortlaut in Art. 60 aMWSTG sprach demgegenüber von der Vornahme einer "Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen". Ob dies nun bedeutet, dass die ESTV die Steuerforderung – verstanden als Netto- oder Saldogrösse gemäss Art. 36 Abs. 2 MWSTG – zu ermitteln hat, indem sie die Umsatz- und die Vorsteuern schätzt, wie dies nahezu einhellig in der Lehre vertreten wird (vgl. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, S. 1192 N. 465; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O, § 10 N. 92; BLUM, in: MWST Kommentar, N. 14 zu Art. 79 MWSTG; vgl. dazu auch Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 [BBl 2008 7003 f.]), kann vorliegend noch offengelassen werden, da

– wie nachfolgend zu zeigen sein wird – bereits die in jedem Fall vorzunehmende Umsatzschätzung den gesetzlichen Anforderungen nicht genügt. In diesem Sinne kann nachfolgend weiterhin auf die bisherige Rechtsprechung zur ermessensweisen Schätzung des mehrwertsteuerrelevanten Umsatzes gemäss Art. 60 aMWSTG abgestellt werden.

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). 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). Die ESTV hat die Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen, d.h. 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; BLUM, in: MWST Kommentar, N. 15 zu Art. 79 MWSTG).

**2.3.4** In Betracht fallen einerseits Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgericht A-689/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2.6.2,

A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4 mit Hinweisen; vgl. auch PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 526 ff.; BLUM, in: MWST Kommentar, N. 16 zu Art. 79 MWSTG). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung mit zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2008 und A-4415/2008 vom 4. März 2010 E. 2.5.2, A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.7, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3; HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in: Steuer Revue [StR] 1980, S. 307).

Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts 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 Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2 und 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-689/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2.6.3, A-2950/2011 vom 8. Februar 2012 E. 2.5.3, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.6.3, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.6.2).

In jedem Fall muss die Ermessenseinschätzung pflichtgemäss sein. Dies bedingt die Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls und den Einbezug von ausreichend abgestützten Schätzungshilfen und vernünftigen und zweckmässigen Schätzmethoden. Ein pflichtgemässes Ermessen schliesst auch ein, dass die ESTV in zumutbarem Rahmen Auskünfte, Nachweise und Belege bei Dritten einholt (vgl. DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 190 Rz. 1 ff.). Die ESTV ist gehalten, eine wirklichkeitsnahe Lösung zu treffen, bei welcher schlüssige Anhaltspunkte für das Vorhandensein der von der ESTV angenommenen Faktoren vorliegen und die Ermessenseinschätzung somit einen hohen Grad an Wahrscheinlichkeit für sich hat (vgl. GERBER, a.a.O., S. 308 ff. insb. S. 316 f. mit weiteren Hinweisen).

**2.3.5** Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflicht-

gemässem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Mehrwertsteuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.2, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.7, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.7.1).

**2.4** 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 und wurde diese mithin pflichtgemäss vorgenommen, 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-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 2.5.4, 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; BLUM, in: MWST Kommentar, N. 18 zu Art. 79 MWSTG). Diese Umkehr der Beweislast darf aber nicht zur Folge haben, dass die ESTV beliebig von ungestützten Annahmen ausgehen und dem Steuerpflichtigen alsdann zumuten darf, die Unrichtigkeit ihrer Ermessenseinschätzung zu beweisen (vgl. GERBER, a.a.O, S. 316). Sie erfolgt daher nur, wenn die Ermessenseinschätzung pflichtgemäss vorgenommen wurde.

**3.**
Im vorliegenden Fall betrieb die Beschwerdeführerin in der verfahrensrelevanten Zeit ein Unterhaltungslokal mit einer "Kontaktbar". Neben einem Unterhaltungsprogramm mit verschiedenen Shows (beispielsweise […]), standen […] Zimmer zur Verfügung, in welchen von den im Lokal arbeitenden Damen erotische Dienstleistungen angeboten wurden. Die Preise für diese Dienstleistungen lagen bei Fr. 150.-- für eine halbe und Fr. 300.-- für eine volle Stunde (Angaben gemäss Internetauftritt der Beschwerdeführerin, vgl. […]). Die Zimmer wurden den Damen von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt und als Gegenleistung mussten diese bei den verschiedenen Shows mitwirken. Die Umsätze aus den erotischen Dienstleistungen der Damen hat die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen nicht in ihrer Buchhaltung verbucht.

**3.1** Die Beschwerdeführerin bestreitet vor Bundesverwaltungsgericht zu Recht nicht mehr, dass die im Lokal arbeitenden Damen für die Zwecke der Mehrwertsteuer nicht als selbständig erwerbend betrachtet werden können. Die von den Damen erbrachten erotischen Dienstleistungen stellen aufgrund des nach aussen sichtbaren Erscheinungsbildes einen in die Gesamtorganisation des Betriebs integrierten Zweig des Unterhaltungslokals bzw. der "Kontaktbar" dar. Das Lokal und die Frauen erscheinen als unternehmerische Einheit, wobei massgebend ist, dass die Beschwerdeführerin mit dem Lokal nach aussen in eigenem Namen ([…]) auftrat. Die Umsätze der Damen aus den erotischen Dienstleistungen sind der Beschwerdeführerin mehrwertsteuerrechtlich zuzurechnen. Die gefestigte Rechtsprechung zum Begriff der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit gemäss Art. 21 Abs. 1 aMWSTG, kann im vorliegenden Fall auch für das neue Recht übernommen werden (vgl. anstatt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_261/2012 vom 23. Juni 2012 E. 4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2950/2011 vom 8. Februar 2012 E. 2 ff.; vgl. auch Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, [BBl 2008 6947]; REGINE SCHLUCKEBIER, in: MWST Kommentar, N. 40 ff. zu Art. 10 MWSTG).

**3.2** Die Beschwerdeführerin hat unbestrittenermassen die von den Damen vereinnahmten Umsätze nicht in ihrer Buchhaltung erfasst, obwohl sie diese als Ertrag hätte verbuchen müssen. Die Buchhaltungsunterlagen sind dergestalt nicht vollständig und entsprechen demzufolge nicht den gesetzlichen Anforderungen (E. 2.3.2). Unter diesen Umständen war die ESTV berechtigt und verpflichtet, die fragliche Steuerforderung durch eine pflichtgemässe Ermessenseinschätzung zu ermitteln (E. 2.3.3).

**3.3** Die ESTV stützt ihre Schätzung des Umsatzes aus den erotischen Dienstleistungen auf die Anzahl der verkauften Cüpli. Sie führt dazu aus, dass ein Gast einer Dame das Interesse an einer erotischen Dienstleistung anzeige, indem er ihr ein solches Cüpli offeriere. So werde dieses Cüpli denn auch als der sog. "Damen-Penalty" bezeichnet. Aus den Tagesabrechnungen könne man die Anzahl der verkauften Cüpli entnehmen. Die ESTV geht weiter davon aus, dass ein Drittel der verkauften Cüpli von den Gästen und die anderen zwei Drittel von den Damen konsumiert worden seien. Die Anzahl der von den Damen konsumierten Cüpli könne somit mit der Anzahl der erotischen Dienstleistungen gleichgesetzt werden. Die ESTV multipliziert diese Zahl mit einem durchschnittlichen Satz von Fr. 180.-- für jede bezogene Dienstleistung. Dabei geht sie davon aus, dass 80% der Kunden eine halbe Stunde (Fr. 150.--) und 20% eine ganze Stunde (Fr. 300.--) in Anspruch genommen haben. Die ESTV hat versucht, diese Umsatzschätzung mittels einer Hilfsrechnung zu plausibilisieren. So führt sie aus, dass gemäss Buchhaltung im Jahr 2009 21'000 Kondome eingekauft worden seien. Verglichen mit den geschätzt ermittelten 12'045 erotischen Dienstleistungen im Jahr 2009 (33 pro Tag), sei dieses Verhältnis "ohne Weiteres vertretbar". Im Jahr 2010 seien 22'200 Kondome eingekauft und 37 Dienstleistungen pro Tag (13'505 pro Jahr) erbracht worden, was ebenfalls "ohne Weiteres vertretbar" sei. Des Weiteren führt die ESTV aus, dass im vorliegenden Fall nicht auf Erfahrungszahlen zurückgegriffen werden kann, da in der Erotikbranche sehr grosse Unterschiede zwischen den einzelnen Betrieben bestehen würden.

**3.4**

**3.4.1** Die ESTV muss eine pflichtgemässe Ermessenseinschätzung vornehmen. Dies bedeutet, dass nebst ausreichend abgestützten und plausiblen Schätzungshilfen und einer vernünftigen und zweckmässigen Schätzungsmethode auf die Besonderheiten des Einzelfalles Rücksicht zu nehmen ist (E. 2.3.4). Dazu gehört implizit auch, dass die vorgenommene Ermessenseinschätzung genügend begründet wird, denn nur so kann überhaupt nachvollzogen und geprüft werden, ob die Schätzung pflichtgemäss erfolgt ist.

Die ESTV entnahm für die vorliegende Umsatzschätzung die Anzahl der verkauften Cüpli aus den Tagesabrechnungen der Beschwerdeführerin. Diese Zahl ist somit zuverlässig bestimmbar. Die Beschwerdeführerin behauptet denn auch nichts Gegenteiliges. Die anschliessende Berechnung der ESTV basiert aber auf verschiedenen Annahmen: (i) genau zwei Drit-

tel der verkauften Cüpli seien von den arbeitenden Damen konsumiert worden ("zwei-Drittels-Quote"), (ii) nach jedem von einer Dame getrunkenen Cüpli sei eine erotische Dienstleistung erbracht worden, (iii) nie sei es zu erotischen Dienstleistung ohne vorausgehende Konsumation eines solchen Cüpli oder zu einer Konsumation eines Cüpli ohne nachfolgende Dienstleistung gekommen und (iv) der durchschnittliche Ansatz pro Dienstleistung habe Fr. 180.-- betragen. Eine Begründung oder gar Belege für diese – denkbaren oder sogar zugunsten der Beschwerdeführerin ausgefallenen – Annahmen sind weder im Einspracheentscheid noch in der Vernehmlassung der Vorinstanz zu finden. Wie die ESTV denn auch selbst ausführt, handelt es sich bei den Berechnungsgrundlagen um reine Schätzungen (vgl. […]). Trotz der sich im vorliegenden Fall offensichtlich stellenden Probleme bei der Ermessenseinschätzung vermag dieses Vorgehen der ESTV den gesetzlichen Anforderungen nicht zu genügen.

Gerade bei der zwei-Drittels-Quote und beim durchschnittlichen Ansatz von Fr. 180.-- pro Dienstleistung kann eine ungenaue Schätzung Schwankungen des zu ermittelnden Umsatzes von mehreren hunderttausend Franken zur Folge haben. Dies zeigt die grosse Differenz zwischen der Berechnung der Vorinstanz und jener der Beschwerdeführerin deutlich. Diesen beiden Parametern kommt – bei der von der ESTV gewählten Berechnungsmethode – entscheidende Bedeutung für die Umsatzermittlung zu. Sie müssen darum – wie vom Gesetz verlangt – der wirklichen Situation ausreichen nahe kommen (E. 2.3.3), was zwangsläufig deren – zumindest ansatzweise – Validierbarkeit voraussetzt. Es kann hier daher bereits deshalb nicht von einer pflichtgemässen Ermessenseinschätzung gesprochen werden, weil diese beiden Berechnungsgrundlagen in keiner Weise belegt wurden bzw. – zumindest ansatzweise – validierbar sind. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin den durchschnittlichen Stundenansatz von Fr. 180.-- pro erotischer Dienstleistung in ihrer Beschwerde nicht rügt, lässt nicht automatisch den Schluss zu, dass er auch den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht und entbindet deshalb die ESTV nicht von einem pflichtgemässen Vorgehen, insbesondere von einer entsprechenden Begründung der ermittelten Berechnungsgrundlagen. Bei einer Ermessenseinschätzung muss der richtige Umsatz so gut wie möglich ermittelt werden. Ein Steuerpflichtiger darf nicht begünstigt werden und es darf zu keinen Steuerausfällen kommen (E. 2.3.5).

Gleiches wie für die zwei-Drittels-Quote gilt für die darauf aufbauenden Annahmen. Der Zweck des Konsums des Cüpli war es wohl, der Be-

schwerdeführerin einen Mindestumsatz pro Gast zu sichern, da die Einnahmen aus den erotischen Dienstleistungen anscheinend ausschliesslich den Damen zukamen. Es ist daher durchaus anzunehmen, dass es mit einiger Regelmässigkeit vor der Erbringung einer erotischen Dienstleistung zum Konsum eines Cüpli kam. Dies bestätigt auch die Beschwerdeführerin. Eine zuverlässige Bestimmung eines bestimmten Verhältnisses zwischen den von den Damen getrunkenen Cüpli und den tatsächlich erbrachten erotischen Dienstleistungen (die Vorinstanz geht von einem eins zu eins Verhältnis aus) lässt sich jedoch aus diesem Umstand und mit den zur Verfügung stehenden Informationen (noch) nicht machen. Zu viele Möglichkeiten sind denkbar, bei welchen ein Cüpli bestellt wurde und es nachfolgend trotzdem zu keiner erotischen Dienstleistung kam, oder es zu einer solchen ohne vorherigen Kauf eines Cüpli kam. So wurde beispielsweise der Champagner, welcher in Flaschen verkauft wurde, nicht in die Berechnung mit einbezogen (vgl. […]). Dies obwohl nicht anzunehmen ist, dass die Kunden, nach Konsumation einer (teuren) Flasche – sei es alleine, in einer Gruppe oder zusammen mit den im Lokal arbeitenden Damen – nie erotische Dienstleistungen in Anspruch genommen haben oder gar zusätzlich nochmals ein Cüpli (für jede Dame) kaufen mussten. Weiter erscheint die – wiederum nicht einmal ansatzweise begründete – Behauptung der ESTV, es sei nach jeder Konsumation eines Cüpli durch eine Dame auch zu einer erotischen Dienstleistung gekommen, als wenig glaubhaft. Wie die ESTV sogar selber ausführt, dient das Cüpli einem Kunden dazu, "das Interesse an einer Dienstleistung anzuzeigen". Der definitive Entschluss erfolgte wohl bei einigen Kunden zu einem späteren Zeitpunkt, nachdem "das Interesse" bereits angezeigt worden war oder gar erst nach Konsumation eines weiteren Cüpli. Nicht auszuschliessen ist überdies, dass einige Kunden nie beabsichtigten, eine erotische Dienstleistung in Anspruch zu nehmen.

**3.4.2** Die ESTV versucht in der Folge ihre Schätzung der Anzahl der erotischen Dienstleistungen anhand der eingekauften Kondome zu plausibilisieren, wobei sie selbst bereits im Kontrollbericht festgehalten hat, "die Schätzung zu plausibilisieren ist ein Ding der Sterne" (vgl. […]). So führt die Vorinstanz denn auch lediglich aus, dass ein Einkauf von 22'200 Kondomen bei 13'505 Dienstleistungen im Jahr 2010 (37 pro Tag) "ohne Weiteres vertretbar" sei. Im Jahr 2009 wurden 21'000 Kondome eingekauft bei 12'045 Dienstleistungen (33 pro Tag), was ebenfalls "ohne Weiteres vertretbar" sei. Zahlen für die Jahre vor 2009 werden nicht aufgeführt. (vgl. zu den Steuerperioden 2007-2009 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 3.4.2). Obwohl die von der

ESTV errechnete Zahl der täglichen Dienstleistungen zwischen 2009 und 2010 um 12% zugenommen haben soll (von 33 auf 37), hat sich die eingekaufte Menge der Kondome um nur knapp die Hälfte (5.7%) erhöht. Mit anderen Worten wären pro Dienstleistung im Jahr 2010 ohne ersichtlichen Grund und bei gleichem Angebot durchschnittlich weniger Kondome verbraucht worden. Zudem bleibt im Dunkeln, warum gerade ein Kondomverbrauch von 1.64 pro Dienstleistung (im Jahr 2010) plausibel sein soll – oder mindestens plausibler als beispielsweise eine Quote von 1.2, 1.5 oder gar 2.0. Es zeigt sich vielmehr, dass alleine die Anzahl der eingekauften Kondome nicht geeignet ist, um auf die Zahl der erbrachten erotischen Dienstleistungen zu schliessen respektive eine solche Schätzung zu plausibilisieren. Es spricht nicht einmal eine erhöhte Wahrscheinlichkeit dafür, dass gerade die von der ESTV berechnete Zahl der Wahrheit ausreichend nahe kommt. Eine Plausibilisierung der berechneten Umsätze aus den erotischen Dienstleistungen ist damit jedenfalls nicht möglich.

**3.5**

**3.5.1** Die ESTV hat keine der zwei möglichen Schätzungsmethoden angewandt. Sie ermittelte den fraglichen Umsatz weder mittels einer Ergänzung bzw. Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung noch nahm sie eine Schätzung aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen vor (E. 2.3.4). Einzig die Zahl der verkauften Cüpli entnahm sie den Buchhaltungsunterlagen. Mit ihrer Berechnung hat die ESTV eine Annahme getroffen, bei welcher mit den zur Verfügung stehenden Unterlagen nicht überprüfbar ist, ob sie der Wahrheit auch nur ansatzweise nahe kommt. Ein Schluss auf (gerade) 37 Dienstleistungen pro Tag im Jahr 2010 sowie auf einen durchschnittlichen Ansatz von Fr. 180.-- pro erotischer Dienstleistung ist nicht möglich. Der vorliegenden Schätzung mangelt es an einer plausiblen Berechnungsgrundlage und deshalb bereits an einer zulässigen Basis. Als solche ist die Umsatzschätzung ungenügend und muss als Behauptung qualifiziert werden.

Die Einwände der ESTV, dass die Anwendung von Erfahrungszahlen in der Erotikbranche aufgrund grosser Unterschiede zwischen den verschiedenen Betrieben nicht möglich sei und dass die Beschwerdeführerin die Beweislast für die Unangemessenheit der vorgenommenen Ermessenseinschätzung trägt, vermögen an obiger Beurteilung nichts zu ändern. Die ESTV hat eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Nur dann findet eine Umkehr der Beweislast statt (E. 2.4).

Falls ein Rückgriff auf Erfahrungszahlen tatsächlich nicht möglich ist, muss mit weiteren Abklärungen versucht werden, die Verhältnisse des Einzelfalls zu eruieren. Dies schliesst – was im vorliegenden Fall nicht erfolgt ist – auch ein, dass in zumutbarem Rahmen Auskünfte, Nachweise und Belege bei Dritten eingeholt werden (E. 2.3.4 in fine). Aufgrund der einfachen Struktur und der übersichtlichen Preisgestaltung des vorliegenden Lokals (keine Sonderprogramme, speziellen "Parties", Massagen, Poolbenützung o.Ä.) ist es überdies – zumindest mit der vorliegenden Begründung der ESTV – nicht verständlich, warum keine Erfahrungszahlen aus vergleichbar strukturierten Betrieben (von welchen es sicherlich einige geben wird) ermittelt werden können. Des Weiteren bleibt unklar, warum die – gemäss Kontrollbericht – vorhandenen Kreditkartenabrechnungen, welche "immer die typischen Totalbeträge CHF 150.00 und CHF 300.00" ([…]) ausweisen würden – was im Übrigen ebenfalls dagegen sprechen könnte, dass mit jeder Dienstleistung, ein Cüpli konsumiert wurde –, nicht in die Ermessenseinschätzung einbezogen wurden. Sie könnten zumindest Anhaltspunkte über das Verhältnis von halb- zu stündigen Dienstleistungen (Fr. 150.-- bzw. Fr. 300.--) und somit über den durchschnittlichen Ansatz pro Dienstleistung, sowie über die Anzahl der Dienstleistungen insgesamt geben. Auskünfte Dritter könnten dann weitere Aufschlüsse geben; seien dies die im Lokal arbeitenden Damen, allfällige weitere Angestellte wie beispielsweise das Reinigungspersonal – welches sicherlich nach jedem Gebrauch das entsprechende Zimmer wieder aufbereitet und die Wäsche wäscht oder aber auch Betreiber und Angestellte anderer Betriebe mit einer ähnlichen Struktur. In der Folge kann die ESTV auf der Basis der ermittelten Informationen eine rechtmässige und pflichtgemässe Schätzung vornehmen.

**3.5.2** Im vorliegenden Fall hat die ESTV durch die – ohne hinreichende Begründung vorgenommene und somit nicht validierbare – Gleichsetzung von zwei Drittel der verkauften Cüpli mit der Zahl der bezogenen erotischen Dienstleistungen und dem ebenfalls unbegründeten Ansatz von Fr. 180.-- pro Dienstleistung ihr Ermessen überschritten. Sie hat deshalb eine neue Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen im Sinn der obigen Erwägungen durchzuführen und ausreichend zu begründen. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die weiteren Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen. Es kann hier auch offen gelassen werden, ob die allgemein gehaltenen und nicht belegten Vorbringen der Beschwerdeführerin genügen würden, um eine nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommene Umsatzschätzung zu erschüttern.

**4.**
Die Beschwerde ist im Sinn der Erwägungen gutzuheissen, der Einspracheentscheid vom 13. Januar 2012 aufzuheben und die Sache an die ESTV zur Durchführung einer neuen Schätzung der Einnahmen aus den erotischen Dienstleistungen nach pflichtgemässem Ermessen zurückzuweisen.

**5.**
**5.1** Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zwecks ergänzender Abklärungen als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 132 V 215 E. 6.1). Daher wird vorliegend ausgangsgemäss auf die Erhebung von Gerichtskosten bei der Beschwerdeführerin verzichtet (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und der bereits geleistete Kostenvorschuss zurückerstattet. Der ESTV können keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG.)

**5.2** Die Beschwerdeinstanz spricht der obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 VGKE). Unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles, der eingereichten Rechtsschriften, des notwendigen Aufwandes sowie eines durchschnittlichen Stundenansatzes ist die Entschädigung ermessensweise auf Fr. 3'000.-- festzusetzen. Die Vorinstanz hat die Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

## Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

**1.**
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

**2.**
Der Einspracheentscheid der ESTV vom 13. Januar 2012 wird aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Entscheids im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückgewiesen.

**3.**
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 6'000.-- wird dieser nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**4.**
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 3'000.-- zu bezahlen.

**5.**
Dieses Urteil geht an:

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

| Der vorsitzende Richter: | Der Gerichtsschreiber: |
|---|---|
| Michael Beusch | Stefano Bernasconi |

## Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: