



Abteilung I
A-1544/2006
{T 0/2}

Urteil vom 11. September 2008

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter André Moser,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____ **und Y.**_____,
Coiffeurgeschäft Z._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerinnen,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTV, 1. Semester 1998 bis
2. Semester 2000 / MWSTG, 1. Semester 2001 bis
1. Semester 2003).

Sachverhalt:**A.**

X._____ und Y._____ sollen nach Darstellung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) gemeinsam das "Coiffeurgeschäft Z._____", ... betreiben. Bei diesem führte die Verwaltung am 10. November 2003 eine externe Kontrolle durch. Die ESTV ermittelte, dass ihrer Ansicht nach X._____ und Y._____ als einfache Gesellschaft im Sinne von Art. 530 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR, SR 220]) zu bezeichnen seien. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer einfachen Gesellschaft (z. B. gemeinsamer Einkauf von Waren) seien nach Ansicht der Verwaltung erfüllt gewesen. Diese einfache Gesellschaft sei unabhängig davon entstanden, ob sich die Beteiligten der Rechtsfolgen ihres Handelns bewusst gewesen seien oder nicht. Entscheidend sei der Auftritt im Verkehr mit Dritten; so habe das Reklameschild die Bezeichnung "Coiffeurgeschäft Z._____" aufgewiesen, der Telefonbucheintrag (Stand 1. April 2003 bzw. 10. November 2003) unter der gemeinsamen Telefonnummer (...) habe auf "Coiffeurgeschäft Z._____, Y._____ u. X._____" gelautet und das Coiffeurgeschäft habe nicht über zwei separate Eingänge bzw. getrennte Geschäftsräumlichkeiten verfügt.

B.

Der Umsatz des "Coiffeurgeschäft Z._____" habe nach den Erhebungen der ESTV im Jahr 1997 die massgebliche Umsatzgrenze von Fr. 75'000.-- überschritten. Daher habe die Verwaltung die einfache Gesellschaft rückwirkend per 1. Januar 1998 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen (Mehrwertsteuernummer ...) eingetragen. Als solidarisch haftende Teilhaberinnen der einfachen Gesellschaft "X._____ und Y._____" seien beide Personen verpflichtet, die Mehrwertsteuerverbindlichkeiten des "Coiffeurgeschäft Z._____" zu übernehmen. Bereits im Mai 1996 habe die ESTV dem Schweizerischen Coiffeur-Meister-Verband die für die Annahme der "Selbständigkeit" mehrerer im gleichen Salon tätigen Coiffeusen bzw. Coiffeure zwingend notwendigen Bedingungen zur Kenntnis gebracht. Eine Präzisierung sei im März 1999 durch die Verwaltung vorgenommen und in der Verbandszeitung "Swiss-Hair-Professional" publiziert worden.

Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 10. November 2003 verpflichtete die ESTV die einfache Gesellschaft für die Steuerperioden 1. Semester 1998 bis 2. Semester 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000) zur Zahlung von (gerundet) Fr. Mit EA Nr. ... vom 10. November 2003 verpflichtete die Verwaltung die einfache Gesellschaft für die Steuerperioden 1. Semester 2001 bis 1. Semester 2003 (Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2003) zur Zahlung von (gerundet) Fr. Beide Beträge waren mit 5% Verzugszins ab 31. August 2001 (mittlerer Verfall) zu verzinsen.

Mit Schreiben vom 13. bzw. 14. Oktober 2003 bestritten X._____ und Y._____ das Vorliegen der Rechtsform der einfachen Gesellschaft sowie die beiden EA. Die ESTV erliess zur Bestätigung ihrer Mehrwertsteuernachforderungen am 1. Juni 2004 je einen Entscheid zu den beiden EA. Gegen diese beiden Entscheide erhoben X._____ und Y._____ am 29. Juni 2004 Einsprache und brachten zur Begründung vor, es bestehe zwischen ihnen keine vertragsmässige Verbindung im Sinne von Art. 530 OR. Es würden jeweils eigene Betriebsmittel benützt und es würde je separat mit der Sozialversicherung abgerechnet; die jeweiligen Umsätze würden die Limite von Fr. 75'000.-- nicht erreichen. Die Nachbelastungen der Verwaltung könnten nicht mehr nachträglich auf die Kunden überwältzt werden und seien von den beiden Coiffeusen zu tragen; dies würde einen Härtefall bedeuten.

C.

Im Einspracheentscheid vom 4. Januar 2006 wies die ESTV die Einsprache ab, bestätigte den rückwirkenden Eintrag der einfachen Gesellschaft "X._____ und Y._____" in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen und bestätigte die Mehrwertsteuernachforderungen. Zur Begründung hielt die Verwaltung fest, in einem Coiffeurgeschäft mit mehreren Personen komme die Annahme mehrerer selbständiger Unternehmungen mehrwertsteuerrechtlich nur bei Vorliegen genau umschriebener Voraussetzungen in Betracht, die kumulativ erfüllt sein müssten: die Unternehmen müssten nach aussen unter eigenem Namen auftreten (eigene Firmenschilder, eigene Telefonanschlüsse), jedes Geschäft müsse über eine eigene Kasse sowie eigene Bank- bzw. Postkonti verfügen, jedes Geschäft müsse eine eigene Buchhaltung führen, Bestellformulare, Rechnungen, Quittungen und Kassazettel müssten auf getrennte Namen lauten, jedes Geschäft müsse über eigene Betriebsmittel verfügen, jede einzelne Geschäfts-

inhaberin müsse selbständig mit den Sozialversicherungen abrechnen, alle Geschäfte müssten über eigene Räumlichkeiten und separate Eingänge verfügen bzw. müssten die Geschäftsräumlichkeiten im Falle eines gemeinsamen Eingangs deutlich voneinander getrennt und beschriftet sein, damit jede eintretende Person die Selbständigkeit der Geschäfte erkennen könne. Sofern nur eine der genannten Voraussetzungen nicht erfüllt sei, liege mehrwertsteuerrechtlich nur ein Steuersubjekt vor, das seinen Gesamtumsatz unter einer Mehrwertsteuernummer gegenüber der Verwaltung abzurechnen habe. Das fragliche Coiffeurgeschäft sei unter einem gemeinsamen Namen gegenüber den Kunden aufgetreten, es bestehe ein gemeinsamer Telefonbucheintrag, der Wareneinkauf (z. B. gegenüber der A._____) werde gemeinsam getätigt, die Miet- und Nebenkosten würden gemeinsam getragen, es seien weder zwei separate Eingänge noch getrennte Geschäftsräumlichkeiten vorhanden. Einem in das Geschäft eintretenden Kunden sei nicht sofort erkennbar, dass es sich um zwei eigenständige Unternehmen handle; das "Coiffeurgeschäft Z._____" werde von Dritten als Einheit wahrgenommen. Daran ändere nichts, dass die Abrechnung gegenüber den Sozialversicherungen separat erfolge und die Finanzen (Kasse und Bank) getrennt geführt würden.

D.

Mit Eingabe vom 2. Februar 2006 (Postaufgabe 3. Februar 2006) liessen Y._____ und X._____ (Beschwerdeführerinnen) gegen den Einspracheentscheid vom 4. Januar 2006 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) erheben. Sie beantragten die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids, insbesondere die Feststellung, dass sie im fraglichen Zeitraum nicht der Mehrwertsteuerpflicht unterstellt seien. Zudem ersuchten sie um das Recht auf unentgeltliche Prozessführung.

Zur Begründung führten die Beschwerdeführerinnen insbesondere aus, aus den unbestrittenen Umsätzen gehe hervor, dass jede einzelne Coiffeuse zu keinem Zeitpunkt die massgebliche Umsatzgrenze für die Mehrwertsteuerpflicht von Fr. 75'000.-- pro Jahr überschritten habe. Die Beschwerdeführerinnen hätten von den durch die Verwaltung an den Schweizerischen Coiffeur-Meister-Verband gerichteten Instruktionen keine Kenntnis gehabt. Dazu komme, dass jene Informationen nicht tel quel auf den vorliegenden Fall übertragen werden könnten, gehe es dabei doch um das "Vermieten" von Coiffeurstühlen.

Bei der Bezeichnung "Coiffeurgeschäft Z._____" handle es sich nicht um einen Firmennamen. Von einem Reklameschild könne nicht gesprochen werden, es handle sich lediglich um einen Wegweiser zum Standort des Coiffeurgeschäfts. Y.____ (Tel ...) und X.____ (Tel ...) seien im Telefonbuch separat aufgeführt und verwendeten eigene Visitenkarten. Zusätzlich sei zu beachten, dass sich das Coiffeurgeschäft nicht in Passantenlage, sondern abseits der Hauptstrasse in einer Einzimmer-Wohnung (Grösse 4.14 m x 3.2 m) befinde. Der Auftritt nach aussen vollziehe sich ausschliesslich durch das Vereinbaren von Terminen mit der Kundschaft am Telefon und die anschliessende persönliche Tätigkeit der Coiffeuse. X.____ arbeite jeweils an jenen Tagen, an denen Y.____ nicht im Geschäft tätig sei, ein gemeinsames Auftreten gegen aussen sei daher nicht möglich. Dementsprechend wisse die Kundschaft, welche Coiffeuse gerade tätig sei.

Gemäss Mietvertrag vom 1. Dezember 1995 sowie 1. Januar 2002 vermiete Y.____ an X.____ das Coiffeurgeschäft für bestimmte Wochentage. Es handle sich dabei um eine Untervermietung, die Mietkosten würden nicht gemeinsam getragen. Da Y.____ nur zwei Tage pro Woche im Geschäft tätig sei, habe sie einen zu geringen Materialverbrauch, um diesen im eigenen Namen von der A.____ zu beziehen. Daher kaufe X.____ bei der Lieferantin das Material ein und verkaufe einen Teil davon an Y.____ weiter. Aufgrund des geringen Umfangs der selbständigen Erwerbstätigkeit würden keine Rechnungen ausgestellt und keine Registrierkasse verwendet, sondern lediglich Kassabücher geführt. Die Kunden erhielten grundsätzlich eine Quittung, auf der jeweils der Stempel der betreffenden Coiffeuse angeführt werde. Die geringe Grösse des Geschäftslokals würde ein gleichzeitiges Bedienen von zwei Kunden nicht zulassen, ein Geschäftsraum von ca. zwölf Quadratmetern sei auch weder unterteilbar noch könnten separate Eingänge eingerichtet werden. Jede Person, die in das Geschäft eintrete, könne erkennen, dass nur die von ihr gewählte und entsprechend gewünschte Coiffeuse anwesend sei; die andere Coiffeuse könne nicht bemerkt werden, da diese abwesend sei.

E.

In der Vernehmlassung vom 3. April 2006 beantragte die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und führte insbesondere aus, auch Personengesamtheiten, die keinen "animus societatis" auf-

wiesen, würden bei Erfüllen der allgemeinen Voraussetzungen subjektiv mehrwertsteuerpflichtig. Die einfache Gesellschaft sei nach aussen wirtschaftlich in Erscheinung getreten (Reklameschild, Telefonbucheintrag, gemeinsamer Wareneinkauf).

Am 1. Mai 2006 (Postaufgabe 2. Mai 2006) reichte die Vertreterin der Beschwerdeführerinnen bei der SRK unaufgefordert eine Stellungnahme zur Vernehmlassung der ESTV vom 3. April 2006 ein und hielt am bisherigen Standpunkt fest.

F.

Mit Zwischenentscheid vom 4. Mai 2006 erkannte der Präsident der SRK, der Antrag auf Zuerkennung des Rechts auf unentgeltliche Prozessführung werde infolge Gegenstandslosigkeit als erledigt abgeschrieben. Der Vertreter der Beschwerdeführerinnen habe zwar betreffend Y._____ das ausgefüllte Formular (mit diversen Beilagen) zum Nachweis der Mittellosigkeit bei der SRK eingereicht, doch sei der angeforderte Kostenvorschuss von Fr. ... fristgerecht einbezahlt worden. Dieser Zwischenentscheid wurde von den Parteien innert Frist nicht beim Bundesgericht angefochten.

G.

Mit Schreiben vom 6. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen hat.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt beim Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) am 1. Januar 2007 die bei der SRK hängigen Verfahren, sofern es zuständig ist und keine Ausnahme vorliegt. Die Beurteilung

erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 31 bis Art. 33 und Art. 53 Abs. 2 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen den Einspracheentscheid der ESTV ist die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG). Dieses ist mithin zur Beurteilung in der Sache sachlich wie funktionell zuständig. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20), soweit er sich in dessen zeitlichen Geltungsbereich ereignet hat (1. Januar 2001 bis 30. Juni 2003). Soweit sich hingegen der Sachverhalt vor Inkrafttreten dieses Gesetzes zuge tragen hat (1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000), ist auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerinnen können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1

2.1.1 Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 1 MWSTG grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen. Von der Mehrwert-

steuerpflicht ausgenommen sind Unternehmerinnen mit einem Jahresumsatz zwischen Fr. 75'000.-- und Fr. 250'000.--, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV bzw. Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Die Mehrwertsteuerpflicht beginnt gemäss der Bestimmung von Art. 17 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 1 MWSTG nach Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 28 Abs. 1 MWSTG).

2.1.2 Mehrwertsteuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV, Art. 21 Abs. 2 MWSTG; vgl. auch BGE 125 II 337 E. 8a; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, *Droit fiscal suisse - La taxe sur la valeur ajoutée*, Freiburg 2000, S. 103). Unter diesen Voraussetzungen werden auch einfache Gesellschaften subjektiv mehrwertsteuerpflichtig, wenn die Gesellschafter unter gemeinsamer Firma gegen aussen auftreten (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1514/2006 vom 14. Februar 2008 E. 2.1, A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in *Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB]* 70.6 E. 3b/bb, mit zahlreichen Hinweisen; DIETER METZGER, *Kurzkommentar zum MWSTG*, Bern 2000, ad Art. 21 Rz. 4).

Im Urteil 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 2.2 führt das Bundesgericht aus, dass die Rechtsfähigkeit keine Voraussetzung für die subjektive Mehrwertsteuerpflicht bilde, vielmehr kommen unter dem Begriff der "Personengesamtheit ohne Rechtsfähigkeit" praktisch alle am Wirtschaftsverkehr teilnehmenden, aus mehreren Personen bestehenden Gebilde als Mehrwertsteuersubjekt in Betracht, falls sie nach aussen hin auftreten und unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (vgl. GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, in: *mwst.com*, *Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Basel/Genf/München 2000, Rz. 16 zu Art. 21). Zu den Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 2 MWSTV zählen demnach als einfache Gesellschaften unter anderem auch Arbeitsgemeinschaften und Konsortien im Baugewerbe. Die sogenannten stillen Gesellschaften, welche nicht nach aussen hin auftreten, unterliegen demgegenüber nicht der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS

HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, S. 352 Rz. 1027). Das Bundesgericht stellte sogar fest, dass bei Erfüllen der allgemeinen Voraussetzungen ohne weiteres auch Personengemeinschaften subjektiv steuerpflichtig werden, die keinen "animus societatis" aufweisen, denn die zivilrechtliche Ansicht sei für eine mehrwertsteuerliche Streitigkeit letztlich nicht entscheidend. Damit unterliegen selbst Personengesamtheiten, die nicht einmal eine einfache Gesellschaft bilden, der Mehrwertsteuerpflicht, sofern sie im Verkehr mit Dritten als Gemeinschaft auftreten (Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 4.1). Ob dabei die einzelnen Personen dieser Gemeinschaft selbständig mehrwertsteuerpflichtig sind oder als unternehmerische Einheit gelten, bestimmt sich somit nach dem gemeinsamen Auftritt nach aussen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008 E. 2.2 und 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 4.1 mit Hinweisen und RIVIER/ROCHAT, a.a.O., S. 108). Der Grundsatz der Unternehmenseinheit ergibt sich aus dem in Art. 21 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 17 Abs. 1 MWSTV verankerten Begriff der Selbständigkeit. Er ist im Mehrwertsteuerrecht nicht anders zu verstehen als nach dem früheren Recht der Warenumsatzsteuer (vgl. zu letzterem DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, unveränderter Nachdruck 1992, Muri/Bern, S. 107 f. Rz. 213 ff.).

2.1.3 Die einfache Gesellschaft ist die vertragsmässige Verbindung von zwei oder mehreren Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln (Art. 530 Abs. 1 OR). Das Wesensmerkmal der einfachen Gesellschaft liegt im "animus societatis", in den konzentrisch auf ein gemeinsames Ziel gerichteten Anstrengungen und Leistungen der Vertragspartner, im Wissen und Willen, gemeinsame Sache zu machen (vgl. auch THEO GUHL/JEAN NICOLAS DRUEY, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Aufl., Zürich 2000, § 61 Rz. 27 f.). Daneben hat jede Gesellschafterin einen Beitrag zu leisten; darunter fällt alles, was geeignet ist, den Gesellschaftszweck auf irgendeine Art zu fördern (ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., Zürich 2007, S. 317 f. Rz. 39). Der Gesellschafter kann die Leistung in Geld, Sachen, Forderungen oder Arbeit erbringen (Art. 531 Abs. 1 OR). Der Abschluss eines Gesellschaftsvertrags kann in beliebiger Form, auch stillschweigend, erfolgen und sich aus dem blossen Verhalten der Partner ergeben, wobei den Beteiligten nicht bewusst sein muss, dass eine einfache Gesellschaft entsteht (BGE 124 III 363 E. II/2a; 116 II 710

E. 2a, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch BGE 99 II 321 f. E. 5a; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, a.a.O., S. 326 Rz. 77). Gemäss Art. 530 Abs. 2 OR ist eine Gesellschaft als einfache Gesellschaft zu qualifizieren, wenn nicht die Voraussetzungen einer anderen im Gesetz geregelten Gesellschaftsform erfüllt sind. Daraus erhellt, dass der einfachen Gesellschaft subsidiärer Charakter, mithin eine Auffangfunktion zukommt. Die einfache Gesellschaft ist schliesslich eine Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit, keine juristische Person und kein Träger eigener Rechte und Pflichten; berechtigt und verpflichtet sind immer nur die einzelnen Gesellschafter (Art. 543 ff. OR; vgl. CHRISTOPH M. PESTALOZZI/SUZANNE WETTENSCHWILER, in Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Herausgeber], Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 2. Aufl., Basel 2002, Art. 530 OR Rz. 6). Diese haften für gemeinschaftlich oder durch Stellvertretung eingegangene Verpflichtungen persönlich, primär und ausschliesslich, unbeschränkt und solidarisch (PESTALOZZI/WETTENSCHWILER, a.a.O., Art. 544 OR Rz. 14 f., mit weiteren Hinweisen).

2.1.4 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung werden aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nach ständiger Rechtsprechung nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a, vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3c/aa, je mit Hinweisen; ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112 Fn. 125; RIVIER/ROCHAT, a.a.O., S. 24). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer einerseits bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen sowie andererseits bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 569 E. 3.2; zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.7, A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.4, A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.2).

2.2 Mit der mehrwertsteuerpflichtigen Person haften gemäss Art. 32 Abs. 1 Bst. a MWSTG bzw. Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV die Teilhaber an einer einfachen Gesellschaft, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft im Rahmen ihrer zivilrechtlichen Haftbarkeit solidarisch. Die zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter einer einfachen Gesellschaft richtet sich dabei nach Art. 544 Abs. 3 OR. Die einfachen Gesellschafter haften persönlich, primär, ausschliesslich, unbeschränkt und solidarisch (Art. 544 Abs. 3 OR.), das heisst es haftet nicht zuerst die Gesellschaft; jeder Gesellschafter haftet mit seinem ganzen Vermögen in unbeschränkter Höhe und der Gläubiger kann von jedem Gesellschafter die vollständige Erfüllung der Gesellschaftsverpflichtungen verlangen (MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, a.a.O., S. 315 Rz. 31). Die einfache Gesellschaft selber kann zivilrechtlich nicht haften, da sie keine eigene Rechtspersönlichkeit hat und auch nicht handlungs-, prozess- und parteifähig ist. Eine "Mithaftung" der einfachen Gesellschaft als Mehrwertsteuerpflichtige ist somit entgegen dem Wortlaut von Art. 32 Abs. 1 Bst. a MWSTG bzw. Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV gar nicht möglich (THOMAS P. WENK, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 5 und 8 zu Art. 32). Zu Recht unterscheidet die ESTV deshalb zwischen den mehrwertsteuerrechtlichen Pflichten der einfachen Gesellschaft (z. B. Abrechnungspflicht) und der Haftung der Gesellschafter für deren Mehrwertsteuerschulden. Der Anspruch gegen die Gesellschafter bleibt öffentlich-rechtlicher Natur, richtet sich jedoch nach dem Zivilrecht (Art. 32 Abs. 1 Bst. a in fine MWSTG). Für Mehrwertsteuerschulden der einfachen Gesellschaft ist folglich nicht diese, sondern sind die Gesellschafter (je einzeln) zu belangen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1514/2006 vom 14. Februar 2008 E. 2.2).

3.

3.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV bzw. Art. 46 f. MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet nach konstanter Lehre und Rechtsprechung, dass die mehrwertsteuerpflichtige Person die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze trägt (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 727 ff. E. 1; Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2 mit weiteren Hinweisen). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet auch, dass die

Leistungserbringerin selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht verantwortlich ist und dass, wer mehrwertsteuerpflichtig wird, sich unaufgefordert innert 30 Tagen nach Beginn seiner Mehrwertsteuerpflicht schriftlich bei der ESTV anzumelden hat (Art. 45 Abs. 1 MWSTV; Art. 56 Abs. 1 MWSTG; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1, 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.1 mit Hinweisen; A-1545/2006 vom 30. April 2008 E. 2.5.1; Entscheid der SRK vom 16. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.157 E. 2b/aa mit Hinweisen; MARLISE RÜEGSEGGER, Das Selbstveranlagungsprinzip der Mehrwertsteuer im Lichte der Rechtsprechung, ASA 76 S. 350). Es ist demnach Sache der Mehrwertsteuerpflichtigen, sich bei der ESTV zu melden und nicht der ESTV, bei diesen vorzusprechen. Die Mehrwertsteuerpflichtige muss selber prüfen, ob sie die subjektiven Voraussetzungen der Mehrwertsteuerpflicht erfüllt. Bei Zweifeln hat sie sich bei der Verwaltung zu erkundigen. Unterlässt sie dies, kann sie sich im Folgenden nicht auf die mangelnden Kenntnisse berufen, um sich gegen einen rückwirkenden Steuerbezug zu wehren (Entscheid der SRK vom 7. Januar 2004, veröffentlicht in VPB 68.74 E. 2a/cc mit Verweis auf Urteil des Bundesgerichts 2A.191/2002 vom 21. Mai 2003 E. 3.1 zur Warenumsatzsteuer).

3.2 Auch Unternehmerinnen und Unternehmer, die noch nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, sind gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob sie der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen; dies ist eine Konsequenz des Selbstveranlagungsprinzips (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in VPB 63.76 S. 709 ff.; Entscheid der SRK vom 9. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 67.51 S. 434 ff.; Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, veröffentlicht in VPB 67.79 S. 727 ff.).

3.3 Weitere Folge des Selbstveranlagungsprinzips ist die Verpflichtung der Mehrwertsteuerpflichtigen zur Ablieferung der geschuldeten Steuerbeträge an die Verwaltung. Die Mehrwertsteuerpflichtige ist auch in diesem Fall verpflichtet, ohne ein vorheriges Tätigwerden bzw. eine Mitwirkung der ESTV (durch Zusendung von Formularen, Aufforderung zur Zahlung, etc.) den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag zu bezahlen, wobei die Pflicht zur Entrichtung dieser Beträge unabhängig von der Vornahme der Abrechnung der Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 37 MWSTV bzw. Art. 46 MWSTG besteht.

4.

Entscheidend ist vorliegend somit, ob die beiden Frauen "nach aussen unter gemeinsamer Firma aufgetreten" sind oder zwei selbständige Betriebe geführt haben.

Die ESTV hat sich mit der Frage der einheitlichen bzw. selbständigen Besteuerung von Coiffeusen in gemeinsamen Salons im Schreiben an den Schweizerischen Coiffeurmeisterverband vom 2. März 1999 auseinandergesetzt. Den Beschwerdeführerinnen ist zwar zuzustimmen, dass sie genau dieses Schreiben nicht kennen mussten. Hingegen müssen sie sich aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips die im Schreiben konkretisierten grundsätzlichen Regelungen entgegenhalten lassen.

4.1 Im fraglichen Zeitraum (1. Januar 1998 bis 30. Juni 2003) bestand keine räumliche Trennung zwischen den Einrichtungen der beiden Beschwerdeführerinnen. Die Gegebenheiten in jenem kleinen Coiffeursalonsalon, der aus lediglich einem Raum im Ausmass von ca. 12 Quadratmetern bestand, zeigen, dass es für einen unbefangenen Kunden nicht erkennbar war, in welchem Geschäftsbereich (dem von X. _____ bzw. jenem von Y. _____) er sich gerade befand. Eine entsprechende Abgrenzung durch optische Hinweise (z. B. Schilder) oder räumliche Abgrenzungen (z. B. durch fest verbundene Trennelemente im Coiffeursalonsalon oder durch getrennte Eingänge), mit denen auf die Existenz von zwei voneinander unabhängigen Unternehmen hingewiesen wurde, bestand nicht. Die von den Beschwerdeführerinnen eingereichten Aufnahmen des Coiffeursalons zeigen, dass derartige Abgrenzungen nicht vorhanden waren. Der Umstand, dass aufgrund der geringen Grösse des Geschäftslokals eine Unterteilung faktisch nicht möglich war bzw. separate Eingänge nicht eingerichtet werden konnten, ändert nichts an der Tatsache, dass keine Trennung vorhanden war. Ob sich das Geschäftslokal an einer Passantenlage befindet oder nicht, ist dabei ohne Bedeutung.

Auch dass beide Coiffeusen nie gleichzeitig im Geschäftslokal gearbeitet, sondern sich die Wochentage aufgeteilt haben sollen, ändert nichts am einheitlichen Auftreten nach aussen, selbst dann nicht, wenn es aus Platzgründen nicht möglich gewesen wäre, gleichzeitig zu arbeiten. Aus den eingereichten Mietverträgen vom 1. Dezember 1995 bzw. 1. Januar 2002 ergibt sich die zeitliche Staffelung übrigens nicht. Eine solche zeitliche Aufteilung hätte mit räumlichen Elementen

oder mit Hinweisschildern, die je nach arbeitender Coiffeuse gewechselt werden, untermauert werden müssen. Nicht gefolgt werden kann dem Einwand, durch die Vereinbarung eines Termins mit einer bestimmten Coiffeuse habe die Kundschaft gewusst, mit welcher Person ein Dienstleistungsvertrag abgeschlossen werde. In allen Coiffeurgeschäften mit mehreren Mitarbeitenden ist es durchaus üblich, dass der Kunde die Erbringung der Dienstleistung durch eine bestimmte Person verlangt und die Terminvereinbarung entsprechend vorgenommen wird; dennoch betreiben die einzelnen Coiffeusen keine separaten Unternehmen. Ein unbefangener Dritter durfte davon ausgehen, dass er sich im "Coiffeurgeschäft Z." und nicht im Coiffeursalonsalon von X. bzw. jenem von Y. befand.

Das Reklameschild trug nach den Feststellungen des Inspektors der ESTV die Bezeichnung "Coiffeurgeschäft Z.". Die Beschwerdeführerinnen wenden zwar ein, es handle sich dabei nicht um einen Firmennamen, sondern um einen Wegweiser zum Standort des Coiffeurgeschäfts. Diese Unterscheidung ist mehrwertsteuerlich irrelevant; es geht darum, wie das Geschäft insgesamt nach aussen auftritt, unabhängig vom einzelnen Werbemittel. Für einen unbefangenen Kunden weist dieses Schild ebenfalls nicht auf zwei voneinander getrennte Unternehmen hin, sondern auf ein einziges Coiffeurgeschäft. Der Einwand, die Aufstellung von Hinweistafeln zu grossen Shopping-Centern (z. B. "Shopping Center Schönbühl") würde auch nicht dazu führen, dass sämtliche dort befindlichen Geschäfte eine einfache Gesellschaft bilden, geht fehl. In einem Shopping-Center sind die einzelnen Geschäfte nämlich räumlich voneinander getrennt und deutlich mit dem Firmennamen bezeichnet (z. B. Migros, Coop, Vögele, Intersport); gerade dies ist bei der zu beurteilenden Infrastruktur nicht gegeben.

Die Beschwerdeführerinnen haben dem Bundesverwaltungsgericht mit der Eingabe vom 1. / 2. Mai 2006 eine Aufnahme des Eingangs zum Coiffeursalonsalon eingereicht. Dort sind auf voneinander getrennten, aber untereinander auf der Eingangstüre befestigten Blättern, die Namen der beiden Coiffeusen sowie zwei voneinander verschiedene Telefonnummern angeführt. Da nicht ersichtlich ist, wann diese Aufnahme angefertigt wurde und sich darüber auch keine Ausführungen finden – vielmehr wurde sie gleichzeitig mit Beilagen eingereicht, die aus den Jahren 2005 und 2006 stammen –, belegt die Aufnahme nicht, dass die beiden Coiffeusen bereits im fraglichen Zeitraum unterschiedliche

Telefonnummern verwendet und dies nach aussen kundgetan haben. Vielmehr wird von den Beschwerdeführerinnen nicht bestritten, dass am 1. April 2003 bzw. am 10. November 2003 der Telefonbucheintrag unter der Telefonnummer ... auf "Coiffeurgeschäft Z._____, Y._____, u. X._____" gelautet hat, dass sie somit nach aussen unter einer gemeinsamen Telefonnummer auftraten. Die Tatsache, dass nachher ein weiterer Telefonanschluss (...) durch X._____ eingerichtet wurde, ändert nichts am Umstand des einheitlichen Marktauftrittes gegenüber Dritten im Telefonbuch, der unter einem einzigen Begriff ("Coiffeurgeschäft Z._____") erfolgt ist.

Auch die von den beiden Beschwerdeführerinnen verwendeten Stempel, welche sie nach ihren eigenen Angaben zur Quittierung gegenüber den Kunden verwendeten, enthalten übrigens die gleiche Telefonnummer (...). Der Einwand, der Coiffeursalon befinde sich nicht an einer Passantenlage, ist ebenfalls nicht relevant. Nach aussen auftreten kann man nicht nur gegenüber den Kunden, die das Ladenlokal betreten. Personen können auch (zufällig) an einem Geschäft abseits des Dorfkerns vorbeigehen und dieses wahrnehmen. Was die Visitenkarten anbelangt, ist richtig, dass diese weder einen Hinweis auf den „Coiffeursalon Z._____“ noch dieselbe Telefonnummer enthalten, doch ist nicht dargelegt, dass diese Karten während der ganzen fraglichen Zeit verwendet worden sind.

Von den Beschwerdeführerinnen nicht bestritten wurde sodann der Umstand, dass der Wareneinkauf gegenüber der Firma A._____ gemeinsam getätigt wurde. Sie wenden jedoch ein, Y._____ habe den gesamten Einkauf vorgenommen und X._____ habe dann das von ihr in geringeren Mengen benötigte Material bei ihrer Kollegin eingekauft. Gegenüber dem Lieferanten ist das "Coiffeurgeschäft Z._____" jedoch als Einheit aufgetreten. Der interne Verkauf von Material von Y._____ an X._____ ist für den Auftritt nach aussen nicht von Belang. Die zusammen mit der Eingabe vom 1. / 2. Mai 2006 eingereichten Belege sind für die hier zur Diskussion stehende Zeitperiode nicht von Belang, da diese Lieferungen vom 10. November 2005 bzw. vom 2. Februar 2006 betreffen.

Zu berücksichtigen ist weiter, dass das Geschäftsfeld dieser beiden angeblich selbständigen Unternehmen völlig identisch ist. Dies hätte gerade unter dem Blickwinkel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (E. 2.1.4) nach einer umso deutlicheren Abgrenzung gerufen. Die Be-

schwerdeführerinnen behaupten zwar weiter, sie würden je eigene Betriebsmittel verwenden, was zum mindesten bezüglich des Coiffeurstuhls angezweifelt werden darf. An der einheitlichen Beurteilung ändert auch der Umstand nichts, wonach die Buchhaltungen von beiden Coiffeusen getrennt geführt wurden, getrennte Konti bestanden haben und die AHV-Abrechnungen separat vorgenommen wurden. Nicht zuletzt ist auf die beiden Schreiben der Beschwerdeführerinnen an die ESTV (Y._____ vom 14. Oktober 2003; X._____ vom 13. Oktober 2003) zu verweisen, mit denen je ein einsprachefähiger Entscheid von der Verwaltung verlangt wurde. In beiden Eingaben haben die zwei Unternehmerinnen die Bezeichnung "Z._____ Coiffure" verwendet.

Insgesamt erhielt ein unbeteiligter Dritter keinen genügenden Hinweis darauf, dass zwei unabhängige Unternehmen nebeneinander bestehen und er Kunde nur desjenigen von X._____ bzw. jenes von Y._____ war. Ein Aussenstehender durfte und musste aus dem Auftreten nach aussen davon ausgehen, dass er das eine "Coiffeurgeschäft Z._____" in Anspruch genommen bzw. beliefert hat. Das Bundesverwaltungsgericht gelangt daher zur Auffassung, dass im fraglichen Zeitraum kein deutlich unterscheidbarer Marktauftritt bestanden hat und somit nach dem Grundsatz der Einheit der Unternehmung lediglich ein Mehrwertsteuersubjekt gegeben ist.

4.2 Die Frage, ob die beiden Coiffeusen eine einfache Gesellschaft bildeten, kann nach der in E. 2.1.2 zitierten Rechtsprechung offen gelassen werden. Wie gesagt werden durch die Verwendung des Begriffs "Personengesamtheit ohne Rechtsfähigkeit" (Art. 21 Abs. 2 MWSTG bzw. Art. 17 Abs. 2 MWSTV) nahezu alle erdenklichen Formen einer gemeinsamen Teilnahme am Wirtschaftsleben erfasst. Treten sie nach aussen gemeinsam auf, werden deshalb auch Personengesamtheiten subjektiv mehrwertsteuerpflichtig, die keinen "animus societatis" aufweisen und nicht einmal eine einfache Gesellschaft bilden. Es spricht zwar Einiges dafür, dass die beiden Beschwerdeführerinnen eine einfache Gesellschaft bilden. Gerade durch die Verteilung der Anwesenheitstage auf die gesamte Woche im einplätzigem Salon wurde durch die beiden Coiffeusen eine lückenlose Bedienung der Kundschaft an sämtlichen Werktagen gewährleistet. Telefonische Terminvereinbarungen konnten während der üblichen Öffnungszeiten durchgehend für beide entgegengenommen werden. Beide Beschwerdeführerinnen verfolgten das Ziel, die Räumlichkeit optimal auszunützen und den Kunden eine permanente Präsenz anzubieten. Auch der gemeinsame Ein-

kauf durch eine der Beschwerdeführerinnen und die zwischen Y._____ als Vermieterin und X._____ als Mieterin abgeschlossenen Mietverträge vom 1. Dezember 1995 bzw. 1. Januar 2002 zeigen, dass jede Beiträge zur gemeinsamen Zweckerreichung leistete und beide eine gemeinschaftliche Organisation haben. Deshalb wäre es durchaus denkbar, von einem konkludent geschlossenen Gesellschaftsvertrag zu sprechen. Dass sich die Beschwerdeführerinnen der Konsequenzen ihrer Handlungen nicht bewusst waren, würde nichts am stillschweigenden Zustandekommen der einfachen Gesellschaft ändern.

4.3 Die Beschwerdeführerinnen haben die Höhe der von der ESTV festgestellten Umsätze, die geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge und deren Verzinsung nicht bestritten, sodass auch das Bundesverwaltungsgericht keinen Anlass sieht, diese Punkte einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen.

5.

Die Beschwerde ist daher in allen Punkten abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. ... sind den beiden Beschwerdeführerinnen unter solidarischer Haftbarkeit aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerinnen ist nicht zuzusprechen (art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; vgl. auch Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden den Beschwerdeführerinnen unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerinnen (Einschreiben)
- die Vorinstanz (Einschreiben)

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann

Johannes Schöpf

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: