



Abteilung I
A-6367/2011

Urteil vom 14. August 2012

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Markus Metz, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Ralf Imstepf.

Parteien

A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Zuordnung von Leistungen; 1. Semester
2004 - 2. Semester 2008).

Sachverhalt:**A.****A.a**

A. _____ (nachfolgend: Steuerpflichtiger) betreibt in der Stadt Zürich in der Rechtsform der Einzelunternehmung einen Coiffeurbetrieb. Seit dem 1. Januar 1995 ist er im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

A.b Vom 1. Oktober 2003 bis zum 31. Dezember 2008 untervermietete der Steuerpflichtige einen Teil des von ihm genutzten Coiffeursalons zur "Mitbenützung" an B. _____ (nachfolgend: Untermieterin), welche in den Räumlichkeiten ebenfalls Coiffeurleistungen anbot. Der Mietzins betrug netto monatlich Fr. 1'000.-- einschliesslich Heiz- und Nebenkosten. Wasser, Strom und "Repräsentationsspesen" wurden nach Aufwand zur Hälfte zusätzlich in Rechnung gestellt.

A.c Mit Schreiben vom 24. März 2009 forderte die ESTV den Steuerpflichtigen auf, für die Jahre 2004 bis 2007 die Bilanzen, die Erfolgsrechnungen mit Anhängen, die Revisionsberichte, die Detailauszüge der Hauptbuchkonti, die Debitorenfakturen und Kreditorenbelege des zweiten Halbjahres 2007, die Umsatzabstimmungen sowie die Debitoren-Aufzeichnungen der Untermieterin (Bankauszüge und Steuererklärungen) für die Jahre 2004 bis 2008 einzureichen. Mit Ausnahme der Unterlagen der Untermieterin, welche sich die ESTV selbständig in Folge ihres Schreibens vom 19. Mai 2009 an die Untermieterin beschaffen konnte, vermochte der Steuerpflichtige die geforderten Unterlagen beizubringen. Zur Ergänzung liess er der ESTV die entsprechenden Dokumente des Jahres 2008 zukommen.

A.d Mit Schreiben vom 10. Juni 2009 teilte die ESTV dem Steuerpflichtigen mit, dass er die Umsätze der Untermieterin für den Zeitraum vom 1. Januar 2004 bis zum 31. Dezember 2008 neben seinen eigenen Umsätzen ebenfalls zu versteuern habe. Anhand der Steuererklärungen der Untermieterin der Jahre 2004 bis 2006 und einer annäherungsweisen Ermittlung von deren Umsatzzahlen für die Jahre 2007 und 2008 machte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 387'804 vom 10. Juni 2009 eine zusätzliche Steuerschuld von Fr. 7'840.-- geltend.

B. Auf Verlangen des Steuerpflichtigen erliess die ESTV am 25. Januar 2010 eine Verfügung gemäss Art. 82 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR

641.20) betreffend die Steuernachforderung im Umfang von Fr. 7'840.-- zuzüglich Verzugszins ab 20. April 2007 für die Steuerperioden 1. Semester 2004 bis 2. Semester 2008. Zur Begründung verwies sie auf die EA Nr. 387'804 vom 10. Juni 2009 und das der Verfügung beiliegende Schreiben. Im Wesentlichen machte sie geltend, es sei von einem einzigen Steuerpflichtigen auszugehen, da zwei Personen in einem einzigen Coiffeurgeschäft tätig seien und dabei ein einheitlicher Auftritt nach aussen vorliege.

C.

Am 19. Februar 2010 liess der Steuerpflichtige bei der ESTV gegen die Verfügung vom 25. Januar 2010 Einsprache erheben. Er beantragte, die angefochtene Verfügung unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV aufzuheben und keine "Nachsteuer" zu erheben. Eventualiter sei die Steuerforderung bei der Untermieterin "einzutreiben". Zur Begründung machte er im Wesentlichen geltend, dass er und die Untermieterin nicht gemeinsam gegen aussen aufgetreten seien und er dementsprechend die von ihr erzielten Umsätze nicht zu versteuern habe.

D.

Mit Einspracheentscheid vom 24. Oktober 2011 wies die ESTV die Einsprache des Steuerpflichtigen ab. Sie verwies bei der Beurteilung auf den vom Bundesgericht entwickelten Grundsatz der Einheit des Unternehmens, gemäss dem sämtliche Umsätze und Betriebszweige eines Unternehmens gemeinsam versteuert werden müssten. Daher seien die Umsätze der Untermieterin, die in dem vom Steuerpflichtigen gemieteten Salon erzielt worden seien, zu denjenigen des Steuerpflichtigen zu zählen und gemeinsam zu versteuern. Eine getrennte mehrwertsteuerliche Beurteilung der Umsätze sei nur in denjenigen Fällen angezeigt, in denen erstens der Marktauftritt der betroffenen Personen darauf schliessen lasse, dass es sich um selbständig Erwerbstätige handle; zweitens müsse jeweils eigenständig das unternehmerische Risiko getragen werden und drittens müssten die betroffenen Personen unabhängig bezüglich der Unternehmensorganisation sein. Im vorliegenden Fall sei nach Würdigung aller Umstände kein getrennter Aussenauftritt vorhanden. Auch erscheine das Kriterium der arbeitsorganisatorischen bzw. betriebswirtschaftlichen Unabhängigkeit nicht erfüllt.

E.

Dagegen liess der Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 23. November 2011 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht einrei-

chen. Er beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid aufzuheben und führt aus, er sei gemäss seiner Umsatzdeklaration für die Jahre 2003 bis 2008 ohne die Hinzurechnung der Umsätze der Untermieterin zu besteuern. Die Untermieterin sei in der fraglichen Periode einer selbständigen Tätigkeit nachgegangen und dementsprechend sei die Mehrwertsteuer auf ihren Umsätzen bei ihr selbst zu erheben. Es liege kein gemeinsamer Aussenauftritt vor, welcher eine Zurechnung ihrer Umsätze zu seinen rechtfertigen würde.

F.

Auf das Einreichen einer Vernehmlassung zur Beschwerde hat die ESTV mit Schreiben vom 18. Januar 2012 verzichtet. Stattdessen verweist sie auf die Erwägungen des Einspracheentscheids vom 24. Oktober 2011 und der Verfügung vom 25. Januar 2010. Sie habe sich dort bereits zu den Vorbringen des Beschwerdeführers geäussert und halte an ihrer Begründung fest.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Gericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gilt sodann die

Untersuchungsmaxime, wonach das Bundesverwaltungsgericht unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten den entscheiderelevanten Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat. Ausserdem gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt unabhängig von der Begründung der Begehren die richtige Rechtsnorm anzuwenden (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Die Rechtsmittelinstanz ist jedoch nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen. Für entsprechende Fehler müssen sich zumindest Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (BGE 121 III 274 E. 2b, 119 V 349 E. 1a; vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3637/2010 vom 6. Juli 2011 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 1.54 f.).

1.3 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Da sich der vorliegende Sachverhalt in den Jahren 2004 bis 2008 zugetragen hat, untersteht das vorliegende Verfahren in materieller Hinsicht dem (alten) Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (altes Mehrwertsteuergesetz, aMWSTG, AS 2000 1300).

1.4 Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. 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 Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der

Leistungsempfänger (oder ein Dritter für ihn) als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG).

2.2

2.2.1 Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Leistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Mehrwertsteuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG).

2.2.2 Beim Begriff der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Wichtige Indizien für die selbständige Ausübung der Tätigkeit sind insbesondere das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten (Aussenauftritt), das Tragen des unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust), die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht und diese selbständig organisieren zu können (betriebs- und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit). Zur Bewertung können dabei die Beschäftigung von Personal, die Vornahme erheblicher Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten sowie verschiedene und wechselnde Auftraggeber herangezogen werden (vgl. statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008 E. 2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4695/2008 vom 24. März 2011 E. 3.2 mit Hinweisen).

2.2.3 Weitere – aber nicht allein ausschlaggebende – Indizien für die mehrwertsteuerliche Behandlung bilden ferner die Art der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge sowie die Qualifikation einer Person als selbständig oder unselbständig im Zusammenhang mit den direkten Steuern (Urteil des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2950/2011 vom 8. Februar 2011 E. 2.2.2). Aufgrund der verschiedenen Zielsetzungen der einzelnen Rechtsgebiete können sich jedoch zwischen der Beurteilung nach mehrwertsteuerlichen Überlegungen und jener betreffend direkte Steuern bzw. Sozialversicherungsrecht Abweichungen ergeben. Es ist somit durchaus möglich, dass ein und dieselbe Person in den verschiedenen Bereichen

unterschiedlich eingestuft wird (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2950/2011 vom 8. Februar 2011 E. 2.2.2).

2.2.4 Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich, sondern nach konstanter Rechtsprechung auch dafür, ob er überhaupt als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat. Denn das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (vgl. statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2, bestätigt mit Urteilen des Bundesgerichts 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008). Müssen die ausgeübten Tätigkeiten aufgrund des Aussenauftritts nicht nur einer, sondern mehreren selbständigen Betrieben zugeordnet werden und sind die weiteren Vorraussetzungen von Art. 21 aMWSTG erfüllt, liegen mehrere und nicht nur ein Mehrwertsteuersubjekt vor.

2.2.5 Für Coiffeursalons bedeutet dies nach der die diesbezügliche Verwaltungspraxis schützende Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, dass Betriebe – welche nicht als gemeinsames Steuersubjekt behandelt werden wollen – nach aussen in eigenem Namen auftreten müssen. Insbesondere sollten durch eigene Firmenschilder und eigene Telefonanschlüsse die Betriebe sich unterscheiden lassen. Jede Unternehmung sollte eine eigene Kasse und Buchhaltung sowie eigene Bank- bzw. Postkonti führen. Bestellformulare, Rechnungen, Quittungen und Kassazettel sollten auf getrennte Namen lauten, jedes Geschäft sollte über eigene Betriebsmittel verfügen und die jeweiligen Gesellschaftsinhaber sollten mit den Sozialversicherungen selbständig abrechnen. Im Falle eines gemeinsamen Eingangs sollten zwingend die Geschäftsräumlichkeiten deutlich voneinander getrennt und beschriftet sein, damit jede eintretende Person die Selbständigkeit der Geschäfte erkennen kann (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1802/2008 vom 19. Mai 2010, A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 4, A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 4). Diese Kriterien wurden von der ESTV im Wesentlichen bereits am 2. März 1999 mittels Schreiben dem Schweizerischen Coiffeurmeisterverband mitgeteilt.

Ob ein eigenständiger Aussenauftritt vorliegt (und damit eine Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinn als selbständig anzusehen ist), bestimmt sich stets aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_554/2010 vom

21. September 2011 E. 2.2). Sind sämtliche der von der ESTV im erwähnten Schreiben aufgeführten Kriterien erfüllt, so kann der Steuerpflichtige im Sinne einer sog. "safe haven rule" davon ausgehen, dass keine Behandlung als gemeinsames Steuersubjekt erfolgt. Ob dies umgekehrt aber auch bedeutet, dass aus der Nichterfüllung eines einzelnen Kriteriums zwingend auf ein gemeinsames Steuersubjekt zu schliessen ist – wie sich dies der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts entnehmen lässt (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1802/2008 vom 19. Mai 2010 E. 3.3.2, A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 4, A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 4) –, braucht vorliegend nicht entschieden zu werden.

2.2.6 Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; BVGE 2007/23 E. 2.3.2; ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer nicht nur bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten, sondern auch bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen vorrangige Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 565 ff. E. 3.2; BVGE 2007/23 E. 2.3.2). Nicht entscheidend ist deshalb grundsätzlich, wie die Parteien ihr Vertragsverhältnis ausgestalten (Urteil des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4).

3.

3.1 Sinngemäss rügt der Beschwerdeführer die unrichtige Rechtsanwendung durch die ESTV. So sei die Untermieterin selbständig tätig gewesen und daher mehrwertsteuerlich als selbständiges Steuersubjekt zu behandeln. Ihre Umsätze seien daher auch nicht dem Beschwerdeführer hinzuzurechnen, sondern ihr selbst zu besteuern. Da für die Beurteilung der Selbständigkeit und die Bestimmung des mehrwertsteuerrechtlichen Leistungserbringers das Handeln im eigenen Namen gegen aussen das entscheidende Kriterium ist (E. 2.2.2 ff.), ist im Folgenden zu ermitteln, ob und gegebenenfalls wie die Coiffeurleistungen des Beschwerdeführers und der Untermieterin für einen neutralen Dritten objektiv erkennbar mit

einem eigenständigen Marktauftritt in Erscheinung traten (E. 3.2; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2950/2011 vom 8. Februar 2008 E. 3.1.1). Folgt aus der Überprüfung des Kriteriums des Aussenauftritts, dass aus mehrwertsteuerlicher Sicht nur ein Coiffeurbetrieb vorlag, erfolgte die gemeinsame Besteuerung aller Umsätze zu Recht.

Vorab ist festzuhalten, dass es – entgegen den Vorbringen des Beschwerdeführers – bei der Prüfung des Kriteriums des eigenständigen Marktauftritts nicht darum geht, staatlich festzulegen, "wer mit wem zusammen zu arbeiten hat". Sie dient vielmehr – wie dargelegt – der Klärung der Frage, ob mehrwertsteuerlich eigenständige Steuersubjekte vorliegen.

3.2

3.2.1 Der eigenständige Marktauftritt zeichnet sich, wie oben dargestellt wurde (E. 2.2.5), zunächst insbesondere dadurch aus, dass eigene Firmenschilder für die einzelnen Betriebe bestehen. Der Beschwerdeführer behauptet diesbezüglich, dass die Coiffeurräumlichkeiten am Schaufenster mit "Coiffeur A. _____ Herrensalon" angeschrieben gewesen seien und sich kein Hinweis auf die Geschäftstätigkeit der Untermieterin, welche ihre Coiffeurtätigkeiten lediglich gegenüber weiblicher Kundschaft angeboten habe, habe finden lassen. Ein eigenes Firmenschild habe die Untermieterin nicht besessen und auch nicht benötigt, da sie nur Kundinnen aus ihrem Bekanntenkreis bedient habe. Die ESTV bestreitet diese Behauptungen des Beschwerdeführers nicht. In den Akten lassen sich keine Hinweise finden, dass die Untermieterin auch männliche Kundschaft bedient hätte, was die ESTV im Übrigen auch nicht geltend macht. Die Aussenbeschriftung des Schaufensters bezog sich somit für jedermann sichtbar lediglich auf die Tätigkeiten des Beschwerdeführers. Mit anderen Worten trat der Beschwerdeführer in Bezug auf die Beschriftung nur mit seinen eigenen Coiffeurleistungen gegenüber Dritten auf, nicht aber mit denjenigen der Untermieterin. Demgegenüber hatte diese für ihre Coiffeurleistungen offenbar gar keinen eigenständigen Aussenauftritt. Mangels Aussenbeschriftung der Untermieterin am Coiffeursalon war so seitens eines objektiven Dritten nicht erkennbar, dass im Lokal auch – gegebenenfalls von einem weiteren selbständigen Leistungserbringer – Damencoiffeurleistungen erbracht wurden. Vielmehr musste der objektive Dritte davon ausgehen, dass alle Leistungen im Lokal von demselben Unternehmensträger erbracht werden, nämlich vom Beschwerdeführer, dessen Firmenbezeichnung angeschrieben war. Dies spricht gegen einen ei-

genständigen Aussenauftritt der Untermieterin und objektiv erkennbar für einen gemeinsamen Auftritt der beiden.

3.2.2 Ein weiteres Indiz für das Vorhandensein von zwei getrennten Unternehmen mit eigenständigem Aussenauftritt sind separate Telefonanschlüsse (E. 2.2.5). Der Beschwerdeführer behauptet diesbezüglich, sowohl er, als auch die Untermieterin seien je unter einer eigenen Telefonnummer erreichbar gewesen. Die Untermieterin hätte ihre Aufträge vor allem im privaten Umfeld akquiriert, wofür sie lediglich ihr eigenes Mobiltelefon verwendet hätte. Ihre Telefonnummer sei nicht in Telefonverzeichnissen registriert gewesen. Kundenkontakte der Untermieterin über den Telefonanschluss des Beschwerdeführers hätten nicht stattgefunden. Da die Untermieterin offenbar nur gegenüber ihrem bereits vorhandenen Kundenstamm telefonisch bekannt war, hielt sich ihr Aussenauftritt in Bezug auf den telefonischen Kundenkontakt in diesen engen Grenzen. Noch nicht zum Kundenstamm gehörende Dritte konnten mithin mangels Telefonregistereintrag wohl nur unter erschwerten Bedingungen mit ihr telefonisch Kontakt aufnehmen. Von einem eigenständigen Marktauftritt der Untermieterin in Sachen telefonischer Erreichbarkeit kann bei solcher Sachlage nicht gesprochen werden.

3.2.3 Weitere Indizien für das Vorliegen eines selbstständigen Marktauftrittes sind das Führen eigener Kassen und Buchhaltung mit eigenen Bank- bzw. Postkonti, eigene Bestellformulare, Rechnungen, Quittungen und Kassazettel sowie eigene Betriebsmittel (E. 2.2.5). Zudem haben die jeweiligen Geschäftsinhaber grundsätzlich mit den Sozialversicherungen selbständig abzurechnen. Der Beschwerdeführer behauptet, dass diese Kriterien alle vorgelegen hätten, womit ein selbstständiger Marktauftritt der Untermieterin gegeben gewesen sei. So habe sie eine eigene Kasse und eigene Bücher geführt. Insbesondere habe die Untermieterin sämtliche verwendete Produkte – wie Waschmittel, Farben, Festiger und Sprays – selbständig und auf eigene Rechnung bezogen. Die ESTV vermag diese Behauptungen nicht zu widerlegen. Aus den Steuerveranlagungen von 2004 bis 2007 der Untermieterin ergibt sich, dass diese ihre Einkünfte aus den Coiffeurtätigkeiten selbständig direktsteuerlich deklariert hat. Die Behauptungen des Beschwerdeführers, dass eine selbständige Buchführung und der eigenständige Bezug von Betriebsmitteln vorgelegen hätten, erscheinen somit als glaubhaft. Es ist davon auszugehen, dass die Untermieterin zumindest gegenüber ihren Lieferanten und den kantonalen Steuerbehörden als Selbständige mit eigenem Unternehmen aufgetreten ist.

3.2.4 Bei Vorliegen eines gemeinsamen Eingangs (wie im vorliegenden Sachverhalt) sollten die Geschäftsräumlichkeiten der einzelnen Unternehmen deutlich voneinander getrennt und beschriftet sein, damit jede eintretende Person die Selbständigkeit der Geschäfte erkennen kann. Es handelt sich gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts und Praxis der ESTV um ein gewichtiges Kriterium für die Annahme eines aus mehrwertsteuerlicher Sicht selbständigen Marktauftritts (E. 2.2.5). Ohne klare räumliche Trennung vermag ein objektiver Dritter an sich wirtschaftlich eigenständige Unternehmen nicht voneinander zu unterscheiden, infolgedessen im mehrwertsteuerlichen Sinne mangels eigenständigem Aussenauftritt auch keine unabhängigen Unternehmen bestehen können. Die ESTV verlangt diesbezüglich, dass die räumliche Trennung durch "dauerhafte am Gebäude befestigte (angeschraubte oder einzementierte und zum dauernden Verbleib bestimmte) Trennwände und separate Anschrift" vollzogen sein müsse; ungenügend seien u.a. "mobile Trennwände oder Verkaufsstände". Vorliegend seien die Räumlichkeiten des Coiffeursalons durch den Beschwerdeführer und die Untermieterin gemeinsam – ohne klare räumliche Abgrenzung – genutzt worden. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass keine mittels fest befestigten Wänden getrennte Geschäftsräumlichkeiten vorgelegen hätten. Vielmehr sei der Coiffeursalon bis Ende der Neunzigerjahre in zwei selbstständige, räumliche Bereiche aufgeteilt gewesen. Im hinteren Teil habe sich der Damensalon befunden und im vorderen habe der Beschwerdeführer seinen Herrensalon betrieben. Nach dem Umbau des Gebäudes sei einzig das Geschäft des Beschwerdeführers verblieben. Mit anderen Worten gesteht der Beschwerdeführer zu, dass keine eigentliche räumliche Trennung innerhalb seines Lokals vorlag, welche es unabhängigen Dritten ermöglicht hätte, eine Unterscheidung vom Betrieb des Beschwerdeführers und dem angeblichen eigenständigen Geschäft der Untermieterin zu unterscheiden. Zwar behauptet der Beschwerdeführer, eine Trennung "in Form von internen Einheiten" sei erfolgt. Inwiefern eine solche Trennung vorgelegen haben soll, vermag er aber nicht darzulegen. Selbst wenn davon auszugehen wäre, dass die Untermieterin einen eigenen Stuhl zur Durchführung ihrer Tätigkeit zugewiesen erhalten hat, hätte sich dieser für einen objektiven Dritten mangels genügender räumlicher Abgrenzung nicht erkennbar als eigenständiges Coiffeurgeschäft präsentiert. Damit liegt kein getrennter räumlicher Aussenauftritt vor, welcher für das Vorliegen von zwei getrennten Unternehmen aber notwendig wäre.

3.2.5 Gegen das Vorhandensein zweier mehrwertsteuerlich selbständiger Unternehmen spricht zudem der Inhalt des undatierten Untermietvertra-

ges zwischen dem Beschwerdeführer und der Untermieterin. Zwar erfolgt, wie oben dargelegt, die mehrwertsteuerliche Beurteilung eines Sachverhalts grundsätzlich anhand der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und nicht anhand der zivilrechtlichen Ausgestaltung eines Vertragsverhältnisses (E. 2.2.6), doch können diese Hinweise auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse geben. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass gemäss dem undatierten Untermietvertrag seitens der Untermieterin hälftig die anfallenden Wasser, Strom und insbesondere auch "Repräsentationsspesen" zu tragen waren. Zwar regelt der Vertrag nicht ausdrücklich den Umfang dieser Repräsentationsaufgaben, dennoch verpflichtete sich der Beschwerdeführer – zumindest teilweise – gegen aussen (d.h. gegenüber Dritten) im Auftrag der Untermieterin aufzutreten. Es wird weder behauptet, noch besteht hierfür Grund zur Annahme, dass diese Repräsentation ausdrücklich im Namen der Untermieterin vorgenommen wurde. Auch die Übertragung der Repräsentationsaufgaben mit dem Untermietvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und der Untermieterin deutet darauf hin, dass die Untermieterin über keinen eigenen Marktauftritt verfügte.

3.3 Mit Ausnahme des Einkaufs von Betriebsmitteln bei Lieferanten ist die Untermieterin damit nicht sichtbar selbständig am Markt aufgetreten. Die Gesamtwürdigung der Umstände legt den Schluss nahe, dass kein genügender Aussenauftritt der Geschäftstätigkeit der Untermieterin vorlag, welcher die Begründung eines eigenständigen Mehrwertsteuersubjekts und die Zurechnung der erbrachten Leistungen zu diesem zur Folge hätte (E. 2.2.4). Dass die Untermieterin offenbar eigenes unternehmerisches Risiko getragen und organisatorisch unabhängig vom Beschwerdeführer ihre Coiffeurleistungen erbracht habe, vermag diesen fehlenden selbständigen Aussenauftritt der Untermieterin nicht zu heilen und braucht daher vorliegend nicht geprüft zu werden. Mangels selbständigen Aussenauftritts ist die ESTV unter den vorliegend gegebenen Umständen berechtigterweise von einem gemeinsamen Aussenauftritt ausgegangen und hat damit zu Recht die von der Untermieterin erzielten Umsätze dem Beschwerdeführer hinzugerechnet und bei diesem besteuert.

3.4 Die Höhe und die Methode der von der ESTV vorgenommenen Umsatzschätzung wird vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Die ESTV hat mit dem Abstellen auf die Steuererklärungen der Untermieterin für die Jahre 2004 bis 2006 eine Schätzungsmethode gewählt, mit welcher der von ihr erzielte Umsatz sachgerecht ermittelt werden konnte. Weder aus den Parteivorbringen noch aus den Akten ergeben sich Anhaltspunkte,

dass die vorgenommene Umsatzermittlung fehlerbehaftet sein könnte (E. 1.2). Das Vorgehen der ESTV ist damit in Bezug auf die Schätzung des Umsatzes der Untermieterin – der mangels eigenständigem Aussenauftritt mehrwertsteuerlich dem Beschwerdeführer zugerechnet werden muss (E. 3.3) – nicht zu beanstanden.

4.

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'200.-- dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'200.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Ralf Imstepf

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: