Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1634/2006
{T 0/2}

Urteil vom 31. März 2009

Besetzung

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

Parteien

X._____ und **Y.**_____, beide: ...,
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Semester 1999 bis
1. Semester 2004 / Mehrwertsteuerpflicht,
Umsatzschätzung).

Sachverhalt:

A.
An der Adresse ... wurde im fraglichen Zeitraum ein Coiffeursalon betrieben. Nach Darstellung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) wurde dieser Coiffeursalon durch eine einfache Gesellschaft, bestehend aus der Kollektivgesellschaft "X._____" und der Einzelfirma "Y._____" geführt. Die Kollektivgesellschaft "X._____" war mit den Gesellschafterinnen A._____ und B._____ vom 6. März 1995 bis zum 10. Oktober 2005 im Handelsregister eingetragen und hatte den Gesellschaftszweck, einen Coiffeursalon zu führen. Die Kollektivgesellschaft wurde am 10. Oktober 2005 infolge Ausscheidens der Gesellschafterin B._____ aufgelöst und als Einzelunternehmen durch A._____ weitergeführt. Ab 15. April 2008 hiess die Einzelfirma neu "Z._____". Der Zweck der am 19. Februar 1993 im Handelsregister eingetragenen Einzelfirma "Y._____" bestand in der Führung eines Coiffeursalons für Damen und Herren. Diese Firma wurde am 29. August 2006 infolge Fehlens der gesetzlichen Voraussetzungen der Eintragsungspflicht auf Begehren des Inhabers gelöscht.

B.
Im August und September 2004 führte die ESTV an mehreren Tagen in diesem Coiffeursalon eine Kontrolle im Sinne von Art. 50 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) bzw. Art. 62 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) durch. Dabei habe die Verwaltung Mängel in der Kassabuchführung und ungenügende Bruttogewinnmargen konstatiert. Um die Mehrwertsteuerpflicht feststellen zu können, sei sie daher gezwungen gewesen, den erzielten Umsatz zu schätzen. Aufgrund der in der Umsatzschätzung kalkulierten Umsätze, des verbuchten Umsatzes und der bei den verbuchten Aufwendungen angefallenen Vorsteuern sei die Mehrwertsteuerpflicht der einfachen Gesellschaft "X._____ und Y._____" nach Ansicht der Verwaltung per 1. Januar 1999 gegeben gewesen. Der Eintrag dieser einfachen Gesellschaft in das von der ESTV geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen erfolgte gestützt auf Art. 17 MWSTV bzw. Art. 21 MWSTG rückwirkend auf dieses Datum.

Aus den kalkulierten und verbuchten Umsätzen resultierte für die Steuerperioden 1. Semester bis 2. Semester 2000 (Zeitraum vom

1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000) eine Mehrwertsteuerschuld von Fr. ... zuzüglich 5 % Verzugszins ab 31. August 2002, welche mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 30. September 2004 geltend gemacht wurde. Für die Steuerperioden 1. Semester 2001 bis 1. Semester 2004 (Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2004) resultierte eine Mehrwertsteuerschuld von Fr. ... zuzüglich 5 % Verzugszins seit 31. August 2002 (EA Nr. ... vom 30. September 2004).

Im Schreiben vom 29. Oktober 2004 teilten die Vertreter von "X._____" und von "Y._____" der ESTV mit, das Vorliegen der einfachen Gesellschaft sowie die festgestellten Mängel würden bestritten; gleichzeitig wurden zwei Unterstellungserklärungen zur Abrechnung nach Saldosteuersätzen vom 28. Oktober 2004 eingereicht. Die Verwaltung bewilligte die Anwendung des Saldosteuersatzes, stornierte die beiden ausgestellten EA und setzte die geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge neu wie folgt fest: Fr. ... zuzüglich 5 % Verzugszins ab 31. August 2002 (Steuerperioden 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000) sowie Fr. ... zuzüglich 5 % Verzugszins ab 31. August 2002 (Steuerperioden 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2004).

In einem weiteren Schreiben vom 20. Dezember 2004 hielt die Vertreterin an der Bestreitung fest und verlangte die Zustellung anfechtbarer Entscheide. In einer Beilage zu diesem Schreiben reichte sie der ESTV – unter dem Vorbehalt, dass das Vorliegen der einfachen Gesellschaft bestritten werde – einen Antrag zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten ein. Dieser Antrag wurde von der Verwaltung am 22. Dezember 2004 bewilligt. Am 7. September 2005 bestätigte die ESTV die beiden Mehrwertsteuernachforderungen von Fr. ... bzw. Fr. ... (jeweils nebst Verzugszins) mit formellen Entscheiden. Gegen diese beiden Entscheide erhob die Vertreterin mit Eingaben vom 4. Oktober 2005 bei der Verwaltung Einsprache.

C.

Im Einspracheentscheid vom 20. Juli 2006 wies die ESTV die Einsprachen ab, bestätigte den rückwirkenden Eintrag der einfachen Gesellschaft X._____ und Y._____ in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 1999 und verpflichtete diese zur Zahlung eines Mehrwertsteuerbetrags von Fr. ... zuzüglich 5 % Verzugszins ab 31. August 2002 (Zeitraum vom 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000) sowie von (reduziert) Fr. ... zuzüglich 5 %

Verzugszins ab 30. April 2003 (Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2004). Die Verwaltung vereinigte die beiden Verfahren und begründete den Entscheid wie folgt: Seien in einem Coiffeursalon zwei oder mehrere Personen tätig, handle es sich nach der Praxis der ESTV mehrwertsteuerrechtlich im Regelfall um ein einheitliches Steuersubjekt, dessen Gesamtumsatz abzurechnen sei. Die Voraussetzungen für das Vorliegen von zwei selbständig nach aussen auftretenden Coiffeurgeschäften seien in casu nicht erfüllt. Das gemeinsame Geschäftslokal sei zwar unterteilt worden, eine definitive Raumteilung sei jedoch nicht auszumachen, es seien lediglich eine bewegliche Stellwand und gewisse Möbel vorhanden gewesen. Die Kundschaft werde gemeinsam akquiriert und betreut, ebenfalls sei eine gemeinsame Registrierkasse verwendet worden; dazu komme, dass nicht für jeden Coiffeur bzw. jede Coiffeuse ein eigenes Firmenschild vorhanden gewesen sei. Anlässlich der Kontrolle seien in der Buchhaltung zahlreiche gravierende Mängel festgestellt worden (kein Kassabuch beim Gesellschafter Y._____, fehlende periodische Saldierung des Kassabuches der Gesellschafterin der X._____, der Jahresbonus der F._____ für das Jahr 2002 sei nicht verbucht worden, die Bruttogewinnmarge habe stark geschwankt und sei unter dem branchenüblichen Jahresdurchschnitt gelegen, knappe Privatbezüge für die Bestreitung des Lebensaufwandes der Gesellschafterin der X._____), sodass eine Schätzung habe durchgeführt werden müssen. Die Umsatzschätzung habe sich auf den bereinigten Materialaufwand und die Erfahrungszahlen der Verwaltung abgestützt.

D.

Mit Eingabe vom 30. August 2006 (Postaufgabe 31. August 2006) erhoben "X._____" und "Y._____" (Beschwerdeführende) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 20. Juli 2006 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragten sinngemäss die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids, insbesondere die Feststellung, dass sie im fraglichen Zeitraum nicht der Mehrwertsteuerpflicht unterstellt gewesen seien. Zur Begründung bringen sie insbesondere vor, es handle sich um zwei eigenständige Coiffeurgeschäfte mit je eigenem Eintrag im Handelsregister. Das Coiffeurgeschäft sei unter zwei verschiedenen Logos und Namen geführt worden. Im Salon habe sich eine Abtrennung mit fester Trennwand zwischen den beiden Geschäften befunden. Auch wenn nicht zwei Registrierkassen geführt worden seien,

habe jeder Geschäftsinhaber eine eigene Abrechnung (auch gegenüber der Sozialversicherung) und eine eigene Buchhaltung geführt. Die Mehrwertsteuerpflicht von Y._____ habe nie bestanden, da er nie den jährlichen Mindestumsatz von Fr. 75'000.-- erreicht habe. Bei A._____ (Y._____) habe die Mehrwertsteuerpflicht erst ab dem Jahr 2002 begonnen. A._____ sei mit Material immer sehr verschwenderisch umgegangen, daher könne ihr der überdurchschnittlich hohe Materialverbrauch nicht angelastet werden. Dazu komme, dass auch sie auch für die Ausbildung der Lehrlinge und die sechsköpfige Familie Material verbraucht habe. Es bestehe keine Möglichkeit für eine Überwälzung der Mehrwertsteuer auf die früheren Kunden, sodass diese Belastung ausschliesslich die Beschwerdeführenden treffen würde.

E.
In der Vernehmlassung vom 20. Oktober 2006 beantragte die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und führte insbesondere aus, die von den Beschwerdeführenden zusammen mit der Beschwerde eingereichten Bilder seien offensichtlich erst nach der Kontrolle gemacht worden und hätten daher keine Beweisfunktion. Der Inspektor der ESTV habe anlässlich der Kontrolle vor Ort festgestellt, dass die Geschäftsbücher gravierende Mängel aufgewiesen hätten, die einzige Registrierkasse sei gemeinsam betrieben worden. Das Schaufenster sei nach seinen Feststellungen seinerzeit mit "X._____, Damen und Herren" beschriftet gewesen. Eine in Grossbuchstaben mit der Beschriftung "Y._____" beschriftete Tafel an der Innenseite des Schaufensters sei entgegen der Darstellung der Beschwerdeführenden anlässlich der Kontrolle nicht vorhanden gewesen. Auch Personengesamtheiten, die keinen "animus societatis" aufwiesen, würden bei Erfüllen der allgemeinen Voraussetzungen subjektiv mehrwertsteuerpflichtig. Die einfache Gesellschaft sei nach aussen wirtschaftlich in Erscheinung getreten (Reklameschild, Telefonbucheintrag bzw. Festnetzanschluss, Visitenkarten, etc.).

F.
Mit unaufgefordert eingereichter Eingabe vom 1. November 2006 bringen die Beschwerdeführenden vor, der Inspektor der ESTV habe anlässlich der Kontrolle keine Fotos angefertigt. Es habe nie ein gemeinsames Auftreten nach aussen bestanden, beide Unternehmen würden sich an unterschiedliche Kundengruppen wenden. Gleichzeitig wurde ein Grundrissplan des Coiffeurgeschäfts eingereicht.

Die ESTV teilte über Aufforderung am 30. November 2006 mit, dass der Grundrissplan die fehlende räumliche Aufteilung bestätige.

G.
Mit Schreiben vom 6. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen habe. Am 18. Dezember 2008 wurde den Parteien eine Änderung der Besetzung des Spruchkörpers des Bundesverwaltungsgerichts mitgeteilt.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidwesentlich – 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 übernahm 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. Die Beschwerdeführenden sind gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG zur Beschwerde legitimiert. 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, soweit er sich in dessen zeitlichen Geltungsbereich ereignet hat (1. Januar 2001 bis 30. Juni 2004). Soweit sich hingegen der Sachver-

halt vor Inkrafttreten dieses Gesetzes zugetragen hat (1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000), ist auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Gemäss Eintrag im Handelsregister ist die Kollektivgesellschaft X._____ am 10. Oktober 2005 aufgelöst und im Handelsregister gelöscht worden. Dies hat jedoch auf den vorliegenden Prozess keine Auswirkung. Die Liquidation einer Personengesellschaft ist solange nicht beendet, als noch Gesellschaftsprozesse hängig sind. Trotz Löschung im Handelsregister muss das Bundesverwaltungsgericht ein hängiges mehrwertsteuerliches Beschwerdeverfahren weiterführen und ohne Änderung der Parteibezeichnung ein auf die Kollektivgesellschaft lautendes Urteil fällen (BVGE 2008/28 E. 1.4). Auch die Löschung der Einzelfirma Y._____ im Handelsregister hat keinen Einfluss auf den vorliegenden Prozess.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführenden 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/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149; 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 Mehrwertsteuerpflicht 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-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 2.1.2, 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, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 2.1.2 und RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, 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 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR, SR 220]). 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 PAUCHARD, 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-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 2.1.4, 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 2.2 und 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 Verwaltung, bei diesen vorzusprechen. Die Mehrwertsteuerpflichtige muss selber prüfen, ob sie die subjektiven Voraussetzungen der Mehrwertsteuerpflicht erfüllt. Bei Zweifeln hat sie sich bei der ESTV 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. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 2.4.1; 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 Eine 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 unab-

hängig von der Vornahme der Abrechnung der Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 37 MWSTV bzw. Art. 46 MWSTG besteht.

3.4 Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips ist auch, dass der Mehrwertsteuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die Verwaltung ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Art. 48 MWSTV, Art. 60 MWSTG, Ermessenseinschätzung; vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 569 ff. Rz. 1680 ff.). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift der Mehrwertsteuerpflichtige die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer gefährdet (vgl. Entscheide der SRK vom 18. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.80 E. 2a, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 3a; vgl. auch den Entscheid der SRK [zum MWSTG] vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.131 E. 2b; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 und A-1407/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.1 und A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2).

3.5 Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 58 Abs. 1 MWSTG hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 als "Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige" neu herausgegeben, im Folgenden: Wegleitung 1997), Gebrauch gemacht. Mit dem Datum des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes ab 1. Januar 2001 waren diese Bestimmungen in der "Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer" (Wegleitung 2001) enthalten, die im Sommer 2000 erschienen ist. In der Wegleitung 1997 bzw. Wegleitung 2001 sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 870 ff. Wegleitung 1997 bzw. Rz. 878 ff. der Wegleitung 2001). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874

Wegleitung 1997 bzw. Rz. 884 Wegleitung 2001) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können ("Prüfspur"; vgl. Rz. 879 Wegleitung 1997 bzw. Rz. 890 Wegleitung 2001). Das Bundesgericht hat (bereits unter dem Warenumsatzsteuerrecht) entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Er ist zwar mehrwertsteuerlich nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzubewahren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 und A-1407/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 233 E. 2c/aa, mit Hinweisen; vgl. auch VPB 63.27 E. 3b, mit weiteren Hinweisen.

Damit befinden sich die mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht auch im Einklang mit den bei den direkten Steuern geltenden Regelungen (vgl. auch Rz. 877 Wegleitung 1997 bzw. Rz. 888 Wegleitung 2001). Soll also ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass in diesem die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig – in bargeldintensiven Betrieben täglich – kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.657/2005 vom 9. Juni 2006 E. 3 sowie Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 und A-1407/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3 sowie A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.3).

3.6 Nach Art. 48 MWSTV bzw. Art. 60 MWSTG nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen.

Es werden somit zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenstaxation führen, unterschieden. Die erste ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung. In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn – bei feststehender Mehrwertsteuerpflicht – die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen ([anstelle vieler] BGE 105 Ib 181 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der ESTV erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt der Mehrwertsteuerpflichtige ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen ([anstelle vieler] Urteil des Bundesgerichts vom 28. August 1985, veröffentlicht in ASA 58 S. 380 E. 2b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 3.2, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.5; Entscheid der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.73 E. 2b).

3.7 Die ESTV hat diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Mehrwertsteuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteil des Bundesgerichts 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/aa;). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1356 vom 21. Mai 2007 E. 2.5, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4 und A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6.1; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/aa und E. 4e.bb.aaa sowie vom 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 228 E. 2c/aa, mit weiteren

Hinweisen; vgl. zum Ganzen auch PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 526 ff.). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung mitzuberücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (vgl. HANS GEBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue [StR] 1980, S. 307). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt die Steuerpflichtige ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (Urteil des Bundesgerichts vom 28. August 1985, veröffentlicht in ASA 58 380 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4; Entscheid der SRK 2003-094 vom 10. August 2005 E. 2d). Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts 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, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteil des Bundesgerichts 2A.148/2000 vom 1. November 2000 E. 5b, betreffend die Warenumsatzsteuer).

3.8 Im Beschwerdeverfahren kann der Mehrwertsteuerpflichtige die vorgenommene Schätzung der Ausgangsumsatzsteuer als solche bestreiten und er hat die Möglichkeit, die erforderlichen Beweismittel einzureichen, um die Unrichtigkeit der durch die Verwaltung vorgenommenen Schätzung nachzuweisen. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es ihm, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. ASA 61 S. 819, 58 S. 384, 50 S. 432 E. 1b; BGE 105 Ib 186; Entscheide der SRK vom 19. Februar 1998 [SRK 1997-021] E. 2b und vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b). Dabei ist eine ausführliche Begründung unter Hinweis auf Beweismittel erforderlich, inwiefern die Mehrwertsteuerforderung tiefer sein soll als von der ESTV geschätzt. Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind, setzt das Bundesverwaltungsgericht sein eigenes Ermessen an die Stelle jenes der Vorinstanz (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts

A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5.2 und A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6.2; Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 3b, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 5c/aa und vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/bb).

4.
Entscheidend ist somit, ob die beiden Unternehmen X._____ und Y._____ 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 und Coiffeuren in gemeinsamen Salons im Schreiben an den Schweizerischen Coiffeurmeisterverband vom 2. März 1999 auseinandergesetzt. Den Beschwerdeführenden 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.

Die Unternehmungen müssen nach aussen unter eigenem Namen auftreten, insbesondere mit eigenen Firmenschildern und eigenen Telefonanschlüssen. Jedes Geschäft hat eine eigene Kasse und Buchhaltung sowie eigene Bank- bzw. Postkonti zu führen. Bestellformulare, Rechnungen, Quittungen und Kassazettel haben auf getrennte Namen zu lauten, jedes Geschäft hat über eigene Betriebsmittel zu verfügen und die jeweiligen Gesellschaftsinhaber haben mit den Sozialversicherungen selbständig abzurechnen. Im Falle eines gemeinsamen Eingangs müssen die Geschäftsräumlichkeiten deutlich voneinander getrennt und beschriftet sein, damit jede eintretende Person die Selbständigkeit der Geschäfte erkennen kann. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Sind eine oder mehrere dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, liegt mehrwertsteuerrechtlich nur ein Steuersubjekt vor, das seinen Gesamtumsatz unter einer Mehrwertsteuernummer abzurechnen hat (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 4).

4.1 Aus dem Kontrollbericht des Inspektors der ESTV und den von den Beschwerdeführenden eingereichten Unterlagen ist zu schliessen, dass im fraglichen Zeitraum (1. Januar 1999 bis 30. Juni 2004) keine genügende räumliche Trennung zwischen den Einrichtungen der beiden Beschwerdeführenden bestanden hat. Der Inspektor stellte vor

Ort fest, dass es für den aus einem einzigen Raum bestehenden Coiffeursalon nur einen Eingang gab. Eine entsprechende Aufteilung durch optische Hinweise (z. B. Schilder) oder räumliche Abgrenzungen (z. B. durch fest verbundene Trennelemente im Coiffeursalon oder durch getrennte Eingänge), mit denen auf die Existenz von zwei voneinander unabhängigen Unternehmen hingewiesen wurde, bestand nicht. Es waren lediglich bewegliche Stellelemente bzw. gewisse Möbel zur Abtrennung der Arbeitsbereiche vorhanden. Damit war es für einen unbefangenen Kunden nicht erkennbar, in welchem Geschäftsbereich (dem von X._____ bzw. jenem von Y._____) er sich gerade befand.

Sämtliche von den Beschwerdeführenden im Einspracheverfahren eingereichten Aufnahmen des Coiffeursalons sind undatiert, weshalb diesen keine Beweiskraft zukommt. Es ist nicht dargelegt, dass diese Fotografien vor der Kontrolle aufgenommen wurden. Sie könnten gerade so gut erst nachher aufgenommen worden sein und daher nicht den tatsächlichen Zustand im zu beurteilenden Zeitraum wiedergeben. Der Inspektor der ESTV hat zwar anlässlich der Kontrolle vor Ort nicht selbst Aufnahmen angefertigt, doch beschreibt er in seinem Kontrollbericht unter dem Kapitel "Geschäftstätigkeit / Auftritt" in Worten die von ihm angetroffene Situation im Coiffeursalon. Auf diese Äusserungen kann in gleicher Weise wie auf Fotos abgestellt werden. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden ändert auch der Umstand, dass aufgrund der gegebenen Grösse des Geschäftslokals eine Unterteilung durch feste Trennwände faktisch nicht möglich war bzw. separate Eingänge nicht eingerichtet werden konnten, nichts an der Tatsache, dass keine Trennung vorhanden war.

Das Schaufenster war nach den Erhebungen des Inspektors mit einer einzigen Schaufensterbeschriftung ausgestattet, die wie folgt lautete: "X._____, Damen und Herren". Ein weiterer Hinweis bzw. ein zweites Reklameschild war zum Zeitpunkt der Kontrolle gemäss seinem Bericht nicht vorhanden. Für einen unbefangenen Kunden weist diese Beschriftung nicht auf zwei voneinander getrennte Unternehmen hin, sondern auf ein einziges Coiffeurgeschäft für Damen und Herren. Die Beschwerdeführenden reichten im Einspracheverfahren zwar Aufnahmen ein, wonach im Schaufenster ein grosses Kartonschild mit der Aufschrift "..." stand, doch wiesen sie – wie bereits erwähnt – das Aufnahmedatum nicht nach, weshalb nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Aufnahmen den Zustand

während der Kontrollperiode zeigen. Gerade das Vorliegen gleicher Namensbestandteile (...) hätte nach einer umso eindeutigeren Beschriftung der beiden Geschäfte gerufen.

Auch der Auftritt im Telefonbuch (Festnetzanschluss ... unter dem Namen "Y._____") weist nur auf ein einziges Coiffeurgeschäft hin. Der Umstand, dass A._____ offenbar zusätzlich noch über einen (nicht im Telefonbuch verzeichneten) Telefonanschluss (Tel. ...) erreichbar war, ändert nichts an dieser Folgerung. Die X._____ hatte jedenfalls keinen Eintrag im Telefonbuch, der nach aussen für das Publikum auf ein eigenständiges Coiffeurgeschäft hingewiesen hat.

An weiteren Werbematerialien wurden im Geschäftsverkehr im fraglichen Zeitraum ausschliesslich Visitenkarten verwendet, die auf Y._____ lauteten. Dies weist darauf hin, dass ein gemeinsamer Kundenstamm (Damen und Herren) betreut wurde. Der Einwand, es seien alte Visitenkarten verbraucht worden, die überholt waren, ist unbehelflich.

Der Inspektor der ESTV stellte anlässlich der Kontrolle fest, dass im Coiffeursalon nur eine einzige (gemeinsame) Registrierkasse Verwendung fand. Die Beschwerdeführenden machen zwar geltend, es wären zwei Kassensysteme vorhanden gewesen und belegen dies durch Aufnahmen unterschiedlicher Modelle von Registrierkassen. Wie bereits erwähnt, lässt sich aus den von den Beschwerdeführenden eingereichten Fotografien nicht entnehmen, wann diese angefertigt wurden; der Einsatz von zwei Kassen im fraglichen Zeitraum konnte daher nicht nachgewiesen werden. Ebenfalls unbehelflich sind deren Ausführungen bezüglich des angeblichen Gebrauchs von getrennten Kassen (Schublade in einem Kasten bzw. Geldtasche von Y._____); dabei handelt es sich um reine Parteibehauptungen, die nicht nachgewiesen sind.

Betreffend den Auftritt gegenüber Lieferanten ist anzuführen, dass die beiden von den Beschwerdeführenden im Einspracheverfahren eingereichten Lieferantenrechnungen der G._____ an Y._____ (Rechnung Nr. ... vom 6. Januar 2005 und Rechnung Nr. ... vom 18. Mai 2005) nicht den Kontrollzeitraum betreffen und daher unbeachtlich sind. Die vorgelegte Rechnung Nr. ... der F._____ vom 15. Oktober 2003, die an X._____ adressiert ist, weist sogar aufgrund der Menge der bestellten Friseurartikel darauf hin, dass ein gemeinsamer

Einkauf bestanden hat. Dazu kommt, dass die Beschwerdeführenden nicht in der Lage waren, für den Zeitraum der Kontrollperiode Wareneinkäufe von Y._____ durch geeignete Urkunden (z. B. Rechnungen, Lieferscheine) nachzuweisen.

Zu berücksichtigen ist weiter, dass das Geschäftsfeld dieser beiden angeblich selbständigen Unternehmen deckungsgleich ist. Dies hätte gerade unter dem Blickwinkel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach einer umso deutlicheren Abgrenzug gerufen.

An der Beurteilung als einheitlich geführtes Unternehmen ändert auch der Umstand nichts, wonach die Buchhaltungen von X._____ und Y._____ getrennt geführt wurden, getrennte Konti bestanden haben und die AHV-Abrechnungen separat vorgenommen wurden.

Zusammengefasst erhielt ein unbeteiligter Dritter, wie die ESTV im Einspracheentscheid vom 20. Juli 2006 (S. 11 f.) ausführlich und zutreffend festhält, keinen genügenden Hinweis darauf, dass zwei unabhängige Unternehmen nebeneinander bestehen und er Kunde nur von X._____ bzw. von Y._____ war. Ein Aussenstehender durfte und musste aus dem Auftreten nach aussen davon ausgehen, ein einziges Coiffeurgeschäft in Anspruch genommen bzw. beliefert zu haben. Das Bundesverwaltungsgericht gelangt daher zur Auffassung, dass im fraglichen Zeitraum kein deutlich unterscheidbarer Marktauftritt bestanden hat und somit lediglich ein Mehrwertsteuersubjekt gegeben ist.

4.2 Die Frage, ob X._____ und Y._____ zusammen 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 Beschwerdeführenden eine einfache Gesellschaft bildeten. Das gemeinsame Vorgehen (durch die Verwendung eines einzigen Salons bestehend aus einem Raum mit einem einzigen Eingang ohne feste Trennung der Arbeitsbereiche sowie der gemeinsame Auftritt nach aussen) zeigt, dass beide Parteien Beiträge zur ge-

meinsamen Zweckerreichung geleistet haben und eine gemeinschaftliche Organisation besteht. Deshalb wäre es durchaus denkbar, von einem konkludent geschlossenen Gesellschaftsvertrag zu sprechen. Dass sich die Beschwerdeführenden der Konsequenzen ihrer Handlungen nicht bewusst waren, würde nichts am stillschweigenden Zustandekommen der einfachen Gesellschaft ändern. In diesem Zusammenhang ist es darüber hinaus unerheblich, aus welchen Motiven Y._____ nach seiner Pensionierung weiterhin als Coiffeur tätig war (Verdienen eines Zustupfs zur AHV-Rente).

5.
Ebenfalls zu untersuchen ist, ob die von den Beschwerdeführenden geführten Aufzeichnungen die ESTV berechtigten, eine Schätzung des tatsächlich erzielten Umsatzes vorzunehmen und gestützt darauf einerseits die rückwirkende Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen vorzunehmen und andererseits eine entsprechende Nachforderung geltend zu machen.

5.1 Laut Einspracheentscheid vom 20. Juli 2006 sah sich die ESTV insbesondere aufgrund folgender Mängel in den Geschäftsbüchern der Beschwerdeführenden gezwungen, die tatsächlich erzielten Umsätze kalkulatorisch zu ermitteln:
a) Y._____ führte kein Kassabuch.
b) Das Kassabuch der X._____ wurde nicht periodisch saldiert.
c) Der Jahresbonus der F._____ für Bezüge des Vorjahres wurde im Jahr 2002 nicht verbucht.
d) Die Bruttogewinnmarge auf dem verbuchten Warenaufwand schwankte bei den Aufzeichnungen der X._____ stark und lag unter dem Branchendurchschnitt.
e) Für die Bestreitung des Lebensunterhaltes von A._____, Gesellschafterin der X._____, wurden knappe Privatbezüge vorgenommen und die Bruttogewinnmarge war ungenügend.

5.1.1 Vorauszuschicken ist, dass es für die Berechtigung der ESTV, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen, keine Rolle spielt, ob ein Mangel in der Buchführung der X._____ oder von Y._____ vorliegt, da beide ein einziges Mehrwertsteuersubjekt bilden (E. 4).

5.1.2 Zu Recht wird nicht bestritten, dass für Y._____ kein Kassabuch geführt worden ist. Mithin existieren keine Aufzeichnungen, in welchen dessen Bareinnahmen und Barausgaben chronologisch und unverzüglich festgehalten werden. Unter diesen Umständen kann

nicht die Rede davon sein, dass die Einnahmen und Ausgaben betreffend Y._____ zeitnah, lückenlos und in chronologischer Reihenfolge erfasst worden sind, wie dies die Wegleitung verlangt. Aufgrund dieser ungenügenden Buchführung konnte auch keine periodische Abstimmung der Kassensaldi mit dem Kassakonto vorgenommen werden. Dass überhaupt Kassastürze oder periodische Saldierungen vorgenommen wurden, wurde weder behauptet noch nachgewiesen.

Auch die Führung des Kassabuches bei der X._____ gibt zu Beanstandungen Anlass. Es wurden lediglich summierte Tageseinnahmen aus Bedienung bzw. Produkteverkauf anhand der entsprechenden Agendaeinträge im Kassabuch verzeichnet. Die einzelnen Einnahmen- bzw. Ausgabenpositionen mit den erforderlichen Texten wurden somit nicht in der von der Wegleitung geforderten chronologischen Reihenfolge erfasst. Aufzeichnungen wie die vorliegenden, die bloss in längeren Zeitabständen erfolgen, genügen – gerade bei einem bargeldintensiven Betrieb – den Anforderungen an eine ordentliche Kassaführung nicht. Dazu kommt, dass keine periodische Saldierung vorgenommen wurde und damit auch keine periodische Abstimmung der Kassensaldi mit jenen des Kassenkontos erfolgen konnte. Unter diesen Umständen war die Überprüfung der Vollständigkeit der Buchführung durch den Inspektor der Verwaltung gar nicht möglich.

Ein weiterer Mangel der Geschäftsbücher betrifft die nicht verbuchten Rückvergütungen der Warenlieferantin F._____; auch aus diesem Grund ist die Buchhaltung unvollständig und entspricht nicht dem Wahrheitsgrundsatz. Diese fehlende Rückvergütung – einer Aufwandminderung – wirkt sich darüber hinaus auf die Bruttogewinnmarge aus, womit ein Branchenvergleich nur mehr eingeschränkt möglich war.

Schon diese drei Punkte für sich allein zeigen auf, dass die Buchführung der Beschwerdeführenden schwere formelle Mängel aufweist, die die ESTV dazu berechtigen und verpflichten, diese abzulehnen und eine Ermessenstaxation durchzuführen. Die Verwaltung hätte somit die Durchführung einer Ermessenseinschätzung nicht noch zusätzlich mit stark schwankenden und ungenügenden Bruttogewinnmargen bezogen auf den verbuchten Warenaufwand rechtfertigen müssen (E. 3.6).

5.1.3 Bezüglich dieser letzteren Argumentation ist zum einen der ESTV beizupflichten, dass die von ihr errechneten Bruttogewinnmargen augenfällig schwankten, wie die nachfolgende Tabelle zeigt, was auf unverbuchte Einnahmen deuten könnte:

1998	1999	2000	2001	2002	2003
...	...	...	...	...	...

Ebenfalls beizupflichten ist der Verwaltung, dass nach der Beanstandung durch die kantonalen Steuerbehörden im Jahr 2001 für die Jahre 2002 und 2003 eine markante Korrektur erfolgte.

Was hingegen die Argumentation der ESTV anbelangt, die Gewinnmargen seien ungenügend, weil sie nicht dem Erfahrungswert für Coiffeursalons der ESTV von 85 % entsprechen, ist auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3503/2007 und A-3504/2007 vom 19. März 2009 E. 8 hinzuweisen, wonach für den Entscheid, ob eine Ermessenseinschätzung vorgenommen werden muss, weil die in einer Buchhaltung ausgewiesenen Ergebnisse offensichtlich nicht mit dem wirklichen Sachverhalt übereinstimmen, nicht auf den Durchschnittswert abgestellt werden darf, sondern die gesamte Bandbreite der Erfahrungswerte der ESTV zu berücksichtigen ist. Zu diesen macht die Verwaltung im vorliegenden Verfahren keinerlei Angaben, so dass das Bundesverwaltungsgericht in diesem Punkt der ESTV nicht folgen kann. Wie in E. 5.1.2 ausgeführt, genügen jedoch die übrigen Buchhaltungsmängel, um die Vornahme einer Ermesseneinschätzung zu rechtfertigen.

5.2 Was die rechnerische Ermittlung des Umsatzes und des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages für das (gesamte) Unternehmen durch die ESTV anbelangt, bestreiten die Beschwerdeführenden die Anwendbarkeit der Branchenkennzahlen der Verwaltung auf ihren Betrieb und verweisen auf die angeblich grosse Konkurrenz im Einzugsgebiet. Weiter seien die individuellen Verhältnisse nur ungenügend berücksichtigt worden. Dabei sind sie jedoch daran zu erinnern, dass sie nicht bloss die Unangemessenheit der Ermessenseinschätzung nachweisen müssten, sondern deren Unrichtigkeit oder einen grösseren Ermessenfehler durch die Verwaltung (E. 3.7).

5.2.1 Die von der ESTV verwendete Erfahrungszahl zur Schätzung des erzielten Umsatzes selber, nämlich dass der Materialverbrauch durchschnittlich 15 % des Umsatzes betrage, wird von den Beschwerdeführenden zwar nicht bestritten. Sie ist dem Bundesver-

waltungsgericht jedoch aus verschiedenen Beschwerdeverfahren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 3.2 und A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 7.2.1) bekannt, weshalb es nicht schadet, dass die Verwaltung die Erfahrungszahlen und deren Grundlagen im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht eingereicht hat.

5.2.2 Was die Geschäftstätigkeit der X._____ anbelangt, schätzte die ESTV den Umsatz unter Verwendung einzelner (brauchbarer) Teile der geschäftlichen Aufzeichnungen. Die Umsatzschätzung basiert auf dem bereinigten Materialaufwand (verbuchter Materialaufwand inklusive Mehrwertsteuer abzüglich Jahresbonus der F._____ inklusive Mehrwertsteuer), der für die Kalkulation zum Nettowert verwendet wurde. Aufgrund des bereinigten Materialaufwandes netto (gemäss Erfahrungszahlen der ESTV bei Coiffeursalons für Damen 15 %) und der Bruttogewinnmarge wurde danach in den Jahren 1999 bis 2003 der jährliche Nettoumsatz (100 %) kalkuliert. Anschliessend wurde die Mehrwertsteuer zu den derart ermittelten jährlichen Zwischentotalen hinzugezählt; dies ergab den kalkulierten jährlichen Bruttoumsatz der X._____, zu welchem noch der Umsatz von Y._____ hinzugezählt wurde. Für das 1. Semester 2004 wurden, da im Zeitpunkt der Kontrolle die Buchhaltung für das laufende Geschäftsjahr noch nicht vorlag, die geschätzten Ergebnisse des Jahres 2003 verwendet. Diese Vorgehensweise der ESTV ist aus der Sicht des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich nicht zu beanstanden.

5.2.3 Die Beschwerdeführenden wenden dagegen ein, A._____ habe aufgrund ihrer familiären Situation nur ein reduziertes Arbeitspensum wahrgenommen. Dieser Umstand hat jedoch, wie die Verwaltung zutreffend ausführt, keinen Einfluss auf die Umsatzschätzung, da diese auf den verbuchten Materialaufwand in den einzelnen Jahren abstellt und die für das Geschäft aufgewendete Arbeitszeit somit keine Rolle spielt. Den Einwänden, der Materialaufwand für Lehrlinge sei besonders hoch und A._____ habe verschwenderisch Material eingesetzt, ist entgegenzuhalten, dass die Erfahrungszahlen der Verwaltung auch Betriebe mit Lehrlingen und – was den Umgang mit dem Material anbelangt – unterschiedliche "Typen" von Coiffeusen und Coiffeuren umfassen.

5.2.4 Die von den Beschwerdeführenden vorgebrachten Argumente sind nicht geeignet, die Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung bzw. einen grösseren Ermessensfehler der ESTV nachzuweisen. Eine Schätzung weist naturgemäss immer gewisse Fehlerquellen bzw. Unschärfen auf, doch wäre es Aufgabe der Beschwerdeführenden gewesen, durch ordnungsgemäss geführte vollständige Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über die geschäftlich erzielten Einnahmen zu schaffen. Dieser Verpflichtung sind sie nicht im erforderlichen Umfang nachgekommen und die Beschwerdeführenden haben allfällig sich daraus ergebende Konsequenzen zu ihren Lasten selbst zu tragen.

5.2.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführenden zu Recht nach Ermessen veranlagt worden sind und diesen der Beweis der Unrichtigkeit der Ermessenstaxation nicht gelungen ist.

5.3 Nicht gefolgt werden kann dem Argument der Beschwerdeführenden, sie könnten ihre Kunden nicht mehr mit der nachzuentrichtenden Mehrwertsteuer belasten, dies stelle eine unzulässige Härte dar. Das Bundesverwaltungsgericht verkennt die geltend gemachte schwierige finanzielle Situation der Beschwerdeführenden dabei durchaus nicht. Die Mehrwertsteuerpflichtige ist allerdings darauf hinzuweisen, dass sie aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips die Verpflichtung gehabt hätte, die Voraussetzungen für das Vorliegen der Mehrwertsteuerpflicht selbst abzuklären und sich bei der ESTV anzumelden. Die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung der Umsätze und die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern liegt ausschliesslich bei der Mehrwertsteuerpflichtigen. Ein Versäumnis der Überwälzung haben demnach die Beschwerdeführenden selbst zu verantworten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1580/2006 vom 16. Mai 2007 E. 3.3).

6.
Die Beschwerde ist somit in allen Punkten abzuweisen.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. ... den beiden Beschwerdeführenden 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.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

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: