Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5196/2020

Urteil vom 6. August 2021

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richterin Marianne Ryter, Richter Raphaël Gani,
Gerichtsschreiber Kevin Müller.

Parteien

A._____ AG,
vertreten durch
Dr. iur. Anton Greber,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Einheit der Unternehmung / von der Steuer ausgenommene Leistungen (Steuerperioden 2012 bis 2015).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG (nachfolgend: Abgabepflichtige) hat ihren Sitz in (…) und ist seit dem (…) im Handelsregister sowie im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen. Sie bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Betrieb einer Apotheke mit allen dazugehörenden Bereichen.

B.
B.a Im selben Gebäude wie die Apotheke befinden sich mehrere Therapieräume, in welchen medizinische und andere Behandlungen angeboten und erbracht werden. Die Abgabepflichtige hatte namentlich für den strittigen Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2015 mit verschiedenen Therapeutinnen und Therapeuten Mietverträge abgeschlossen, gestützt worauf Letztere berechtigt waren, ihre Behandlungen in den Räumlichkeiten der Abgabepflichtigen zu erbringen.

B.b Nach einer im Zeitraum vom 16. bis 18. Mai 2017 sowie am 28. Juni 2017 durchgeführten Kontrolle durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) setzte diese mittels Einschätzungsmitteilung Nr. (…) vom 19. Juli 2017 eine Steuerkorrektur zu ihren Gunsten von insgesamt Fr. (…) fest. Die Korrektur bzw. die damit einhergehende Ermessenseinschätzung begründete die ESTV im Wesentlichen damit, dass die von den eingemieteten Therapeutinnen und Therapeuten erzielten Umsätze der Abgabepflichtigen zuzurechnen seien, da bei Ersteren insbesondere die Voraussetzungen für einen eigenständigen Marktauftritt nicht erfüllt seien. Die ESTV ging deshalb davon aus, dass stets – insbesondere im Zusammenhang mit den therapeutischen Behandlungen – die Abgabepflichtige nach aussen aufgetreten sei.

B.c Mit Schreiben vom 22. September 2017 bestritt die Abgabepflichtige die Einschätzung der ESTV, worauf diese mit Verfügung vom 19. September 2018 feststellte, dass die Abgabepflichtige für die Steuerperioden 2012 bis 2015 eine Mehrwertsteuer-Nachforderung von Fr. (…) zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2014 zu bezahlen habe.

B.d Die gegen diese Verfügung erhobene Einsprache vom 22. Oktober 2018 wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 16. September 2020 ab.

C.

C.a Mit Beschwerde vom 19. Oktober 2020 an das Bundesverwaltungsgericht lässt die Abgabepflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beantragen, «die Verfügung der ESTV vom 19. September 2018 [sei] aufzuheben» und die Umsätze seien wie folgt festzusetzen: «Steuerperiode 2012: CHF […]; Steuerperiode 2013: CHF […]; Steuerperiode 2014: CHF […]; Steuerperiode 2015: CHF […]». Eventualiter sei festzustellen, dass die von den Therapeutinnen und Therapeuten erwirtschafteten Umsätze nicht steuerbar seien.

C.b Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) lässt sich mit Eingabe vom 7. Dezember 2020 vernehmen und beantragt die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde sowie die Kostenauferlegung zu Lasten der Beschwerdeführerin.

D.

Auf die einzelnen Vorbringen in den Eingaben der Parteien sowie die Akten wird – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Entscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die ESTV ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichtes (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

1.2 Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf das Rechtsmittel ist mit der nachfolgenden Einschränkung (E. 1.3) einzutreten.

1.3 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.3, A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 1.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.7).

Die Beschwerdeführerin beantragt, «die Verfügung der ESTV vom 19. September 2018 [sei] aufzuheben». Indessen geht aus der Eingabe der Beschwerdeführerin hervor, dass – zumindest auch – Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 16. September 2020 erhoben werden soll. Der Antrag zur entsprechenden Festlegung der Umsätze für die Steuerperioden 2012 bis 2015 kommt einer sinngemäss beantragten Aufhebung des besagten Einspracheentscheides gleich.

Nach dem Gesagten ist nicht auf das Rechtsmittel einzutreten, soweit die Aufhebung der Verfügung der Vorinstanz vom 19. September 2018 beantragt wird. Immerhin gilt diese Verfügung als inhaltlich mitangefochten (vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 1.2).

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

1.5 Im Streit liegen Steuernachforderungen der Steuerperioden 2012 bis 2015. In materieller Hinsicht finden daher ausschliesslich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) sowie die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung. Massgebend ist die in den zu beurteilenden Steuerperioden geltende Fassung des MWSTG, mithin die vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 gültige Fassung.

Soweit im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) bzw.

zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese – da die gesetzlichen Vorschriften soweit hier interessierend inhaltlich nicht geändert haben – auch für das MWSTG übernommen werden kann.

1.6 Gemäss Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101, nachfolgend: BV) sind Bundesgesetze und Völkerrecht für die rechtsanwendenden Behörden massgebend. Art. 190 BV verbietet es den rechtsanwendenden Behörden, einer Norm in einem Bundesgesetz wegen Verfassungswidrigkeit die Anwendung zu versagen (sog. Anwendungsgebot) bzw. von einer klar formulierten Vorschrift des Bundesgesetzgebers, deren Wortlaut auch dem Sinn und Zweck der Regelung entspricht, abzuweichen (vgl. zum Ganzen: BGE 141 II 338 E. 3.1; Urteil des BGer 2C_703/2009, 2C_22/2010 vom 21. September 2010 E. 4.4.2; Urteile des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 1.8, A-389/2017 vom 13. September 2017 E 1.6; ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER/DANIELA THURNHERR, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. Aufl. 2020, Rz. 2089 f.).

2.

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

2.2

2.2.1 Ob eine Tätigkeit in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als selbständig oder unselbständig erbracht zu qualifizieren ist, bestimmt sich rechtsprechungsgemäss aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (Urteile des BGer 2C_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 3.3 f., 2C_850/2014, 2C_854/2014 vom 10. Juni 2016 E. 8.1.1, 2C_554/2010 vom 21. September 2011 E. 2.2). Dabei hat die Beurteilung der Tätigkeit in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. ver-

tragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des BVGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.4.1 mit weiteren Hinweisen).

2.2.2 Wichtige Indizien für die selbständige Ausübung einer Tätigkeit sind insbesondere das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten, das Tragen des unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust), die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht, und die Freiheit, die Erfüllung der Aufgaben selbständig organisieren zu können. Eine Rolle spielen kann ferner, ob jemand Personal beschäftigt, erhebliche Investitionen tätigt, über eigene Geschäftsräumlichkeiten verfügt, verschiedene und wechselnde Auftraggeber hat sowie betriebswirtschaftlich und arbeitsorganisatorisch unabhängig ist (Urteile des BGer 2C_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 3.4, 2C_850/2014, 2C_854/2014 vom 10. Juni 2016 E. 8.1.1, 2C_554/2010 vom 21. September 2011 E. 2.2; Urteil des BVGer A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2.2; vgl. auch BGE 138 II 251 E. 2.4.2).

2.2.3 Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich und nach dem neuen Recht ausdrückliches Erfordernis für die subjektive Steuerpflicht (Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG), sondern auch für die Zurechnung der einzelnen Umsätze bzw. die Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers entscheidend (vgl. Art. 20 Abs. 1 MWSTG). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, mithin gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (zum Ganzen statt vieler: BVGE 2016/23 E. 2.2.2; Urteil des BVGer A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2.3).

2.2.4 Für einen selbständigen Aussenauftritt ist insbesondere entscheidend, dass sich die Betriebe durch eigene Firmenschilder und Telefonanschlüsse unterscheiden lassen. Im Falle eines gemeinsamen Einganges sind die Geschäftsräumlichkeiten deutlich voneinander zu trennen und zu beschriften, damit eintretende Personen die Selbständigkeit der Geschäfte erkennen können. Zudem sollte jede Unternehmung 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 Geschäftsinhaber sollten mit den Sozialversicherungen selbständig abrechnen (vgl. Urteil des BVGer A-6367/2011 vom 14. August

2012 E. 2.2.5; RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82, S. 457 f.).

Bei der Beurteilung, ob ein eigenständiger Aussenauftritt vorliegt, ist dabei auf die Gesamtheit der Umstände abzustellen (IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 Rn. 45; vgl. auch Urteil des BVGer A-6367/2011 vom 14. August 2012 E. 2.2.5 und 3.3 mit Hinweisen).

2.3 Der bereits für das Warenumsatzsteuerrecht entwickelte Grundsatz der Einheit der Unternehmung gilt nach konstanter Rechtsprechung auch im Mehrwertsteuerrecht. Nach diesem Grundsatz bezieht sich die Steuerpflicht auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens, unabhängig davon, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen etc. Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens sind die Umsätze des gesamten Unternehmens zusammenzurechnen; ausgenommen sind nur diejenigen Tätigkeiten, die der privaten Sphäre des Unternehmers zugehören. Besteht ein Unternehmen aus zwei oder mehreren Einzelbetrieben, sind die Einnahmen (nach Höhe und Zusammensetzung) aus allen diesen Betrieben insgesamt zu berücksichtigen (vgl. zum Ganzen: BGE 142 II 488 E. 3.3.2; Urteile des BGer 2C_345/2020 vom 14. April 2021 E. 7.1, 2C_321/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 4.3; Urteil des BVGer A-6544/2012 vom 12. September 2013 E. 2.3, je mit weiteren Hinweisen).

2.4

2.4.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteil des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3; Urteil des BVGer A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 2.3.1). Allerdings kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG). Solche Kontrollen sind innert 360 Tagen seit der Ankündigung mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen, wobei darin der Umfang der Steuerforderung für den kontrollierten Zeitraum festgehalten wird

(Art. 78 Abs. 5 MWSTG; vgl. Urteil des BGer 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2).

2.4.2 Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die ordentliche Buchführung. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die ESTV kann ausnahmsweise darüber hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 2 MWSTG). Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (vgl. Urteile des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.4.2, A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.3.2, je mit Hinweisen; BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar MWSTG 2019], Art. 70 N 4 f.).

2.5

2.5.1 Die ESTV ist berechtigt und verpflichtet, eine Schätzung der steuerbaren Umsätze sowie der Steuer und der Vorsteuern nach pflichtgemässem Ermessen (sog. Ermessenseinschätzung) vorzunehmen, wenn die steuerpflichtige Person ihren Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten nicht nachgekommen ist oder sich aus ihren Geschäftsbüchern und Unterlagen die für die Bestimmung der Steuer erforderlichen Einzelheiten nicht ergeben oder wenn die Buchhaltung aus anderen (formellen) Gründen keine Gewähr für die Richtigkeit bietet. Eine Ermessenseinschätzung ist auch dann vorzunehmen, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse – selbst bei formell einwandfreien Aufzeichnungen – mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Die Voraussetzung für eine Ermessenseinschätzung ist insbesondere dann gegeben, wenn Umsätze, welche aus mehrwertsteuerlicher Sicht der steuerpflichtigen Person zuzuordnen sind, nicht verbucht werden und auch keine entsprechenden Aufzeichnungen vorliegen (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_1077/2012, 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.2 und 3.1 mit Hinweisen; vgl. Art. 79 Abs. 1 MWSTG). Die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer Einschätzungsmitteilung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG).

2.5.2 Bei einer Ermessenseinschätzung hat die ESTV alle Umstände zu beachten, von denen sie Kenntnis hat. Wohl hat die Steuerbehörde eine

vorsichtige Schätzung anzustellen, doch ist sie nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Im Gegenteil soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkommen, am Ende bessergestellt werden als solche, die es tun. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen. Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (vgl. Urteile des BGer 2C_885/2019 vom 5. März 2020 E. 6.1, 2C_1077/2012, 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; Urteile des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.5.2, A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.3.4).

3.

3.1 Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG sind unter anderem (bspw. Leistungen von Ärztinnen, Zahnärzten oder Physiotherapeutinnen) die von «Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin» von der Mehrwertsteuer ausgenommen, «soweit die Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen». Der Bundesrat bestimmt diesbezüglich die Einzelheiten, wobei er das Gebot der Wettbewerbsneutralität zu beachten hat (Art. 21 Abs. 5 MWSTG).

3.2 Ein Leistungserbringer oder eine Leistungserbringerin verfügt über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, wenn er oder sie im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung ist (Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV) oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist (Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV). Nach konstanter Rechtsprechung kann dabei mit Blick auf die Zielsetzung des Gesetzgebers, nur die einen staatlich anerkannten Heilberuf ausübenden Leistungserbringer von der Ausnahme profitieren zu lassen, unter der Zulassung zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung nur eine positive Genehmigung verstanden werden, nicht aber ein blosses Dulden. Auch ein bewusster Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Regelung genügt rechtsprechungsgemäss nicht für die Anwendbarkeit der Steuerausnahmevorschrift (zum MWSTG: Urteile des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.2.2, A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.2.2; zum aMWSTG: Urteil des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 3.1). In der Rechtsprechung wird in

diesem Zusammenhang zudem ausgeführt, dass ein Dokument, welches bestätige, dass ein Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden könne, nicht als positive Genehmigung im massgebenden Sinne zu qualifizieren sei (Urteile des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.2.2, A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.2.2). Hingegen genügt eine Grundlage im kantonalen Recht, wonach die Ausübung der Heilbehandlung ausdrücklich zugelassen ist (Urteil des BGer 2C_476/2017 vom 21. August 2018 E. 4.4 und 4.9 mit Hinweisen).

3.3 Das Bundesgericht hat bereits in BGE 124 II 193 E. 7c (zur aMWSTV) festgehalten, dass nichts dagegen einzuwenden sei, wenn von der Steuer ausgenommene Umsätze danach definiert würden, ob die Leistung von einer nach dem massgeblichen Recht zur Berufsausübung zugelassenen Person erbracht werde (vgl. dazu auch [ebenfalls zur aMWSTV] Urteil des BGer 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 6.2).

Bei den parlamentarischen Beratungen zur Vorschrift von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG, welche lediglich mit redaktionellen Änderungen in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG überführt worden ist, wurde das Abstellen auf die kantonalen Berufsausübungsbewilligungen insbesondere mit dem Hinweis auf Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen ärztlichen und nicht ärztlichen Leistungen im Rahmen von MWST-Kontrollen gerechtfertigt. Zudem wurde ins Feld geführt, dass die Regelung den einzelnen Kantonen überlassen werden solle, weil das Gesundheitswesen Sache der Kantone sei und nicht mittels des Mehrwertsteuergesetzes ein Entzug von Kompetenzen erfolgen solle (siehe zum Ganzen: Urteile des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.5, A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.5).

Mit der Problematik, dass das Abstellen auf kantonale Regelungen betreffend Berufsausübungsbewilligungen zu Ungleichbehandlungen und Steuerverzerrungen führen kann, da dieselbe Leistung durch Leistungserbringer mit gleicher Berufsausbildung und derselben Qualifikation – je nach kantonaler Gesetzgebung – einmal der Steuer untersteht bzw. von ihr ausgenommen ist, haben sich sowohl die Eidgenössische Steuerrekurskommission (Entscheid der SRK 2003-126 vom 19. April 2005 E. 3b/bb [zum aMWSTG; bestätigt durch das Bundesgericht mit Urteil 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006]) als auch das Bundesverwaltungsgericht ([ebenfalls zum aMWSTG] Urteil des BVGer A-5113/2009 vom 16. Dezember 2009 E. 4.3.1 mit weiteren Hinweisen) bereits ausführlich auseinandergesetzt. Dabei wurde darauf hingewiesen, dass mit dem Abstellen auf eine kanto-

nale Regelung das Prinzip der einheitlichen Anwendung der Mehrwertsteuer auf dem Gebiet der gesamten Schweiz eine Schwächung erfahre, weil jede kantonale Regelung ihre spezifischen Besonderheiten habe. Da jedoch das Erfordernis einer Berufsausübungsbewilligung im Bundesgesetz selbst enthalten sei, womit eine potentielle Ungleichbehandlung zumindest bewusst in Kauf genommen werde, habe das Bundesverwaltungsgericht gemäss dem Anwendungsgebot von Art. 190 BV keine Möglichkeit, die Norm aufzuheben oder ihr die Anwendung zu versagen (vgl. oben E. 1.6; siehe zum Ganzen: Urteile des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.5, A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.5).

3.4 In § 3 des Gesundheitsgesetzes des Kantons Zürich vom 2. April 2007 (GesG, LS 810.1) sind die bewilligungs- und anzeigepflichtigen Berufstätigkeiten aufgeführt. Gemäss § 3 Abs. 1 Bst. g GesG benötigt unter anderem eine Bewilligung der Gesundheitsdirektion, wer fachlich eigenverantwortlich sowie berufsmässig oder im Einzelfall gegen Entgelt unter einem eidgenössisch anerkannten Diplom der Komplementärmedizin tätig wird. In § 25 ff. orientiert das GesG über die bewilligungspflichtigen Berufe im Einzelnen. Genannt werden Medizinalberufe nach Bundesrecht, Drogistinnen und Drogisten, Psychotherapeutinnen und Psychotherapeuten, Hebammen sowie Zahnprothetikerinnen und –prothetiker, wobei gemäss § 34 GesG die Voraussetzungen für die Bewilligung zur Ausübung der weiteren, nach § 3 bewilligungspflichtigen Berufe im Gesundheitswesen vom Regierungsrat durch Verordnung geregelt werden. Gemäss § 65 GesG kann der Regierungsrat bis zur Schaffung eidgenössisch anerkannter Diplome der Komplementärmedizin die Bewilligungspflicht nach diesem Gesetz auf Personen ausdehnen, die unter einem von ihm anerkannten, von einem gesamtschweizerischen Berufsverband ausgestellten Diplom mit Qualifikation für Homöopathie, Traditionelle Chinesische Medizin (TCM), Phytotherapie oder Osteopathie tätig werden.

3.5 Gemäss Art. 34 Abs. 1 MWSTV gelten als Heilbehandlungen die Feststellung und Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit des Menschen sowie Tätigkeiten, die der Vorbeugung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen des Menschen dienen. Nicht als Heilbehandlungen gelten namentlich: Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen oder lediglich aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden, ausser die Untersuchung, Beratung oder Behandlung erfolge durch einen Arzt, eine Ärztin, einen Zahnarzt oder eine Zahnärztin, die im Inland zur Ausübung der ärztlichen

oder zahnärztlichen Tätigkeit berechtigt sind (Art. 34 Abs. 3 Bst. a MWSTV).

3.6 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 34 f. MWSTV vorliegen, wenn kumulativ die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. zum MWSTG: Urteile des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.4, A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.4; zum aMWSTG: Urteil des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 2.3):

- Die Tätigkeit muss von einem unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG fallenden Leistungserbringer ausgeführt werden;

- der Leistungserbringer muss über die nach dem kantonalen Recht erforderliche Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung verfügen oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sein;

- es muss eine Heilbehandlung im Sinne der Gesetzgebung ausgeführt werden.

4.

4.1 Art. 27 BV gewährleistet die Wirtschaftsfreiheit, insbesondere die freie Wahl des Berufes sowie den freien Zugang zu einer privatwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit und deren freie Ausübung. Gemäss Art. 94 Abs. 1 BV halten sich Bund und Kantone an den Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit. Abweichungen von diesem Grundsatz, insbesondere Massnahmen, die sich gegen den Wettbewerb richten, sind nur zulässig, wenn sie in der Bundesverfassung vorgesehen oder durch kantonale Regalrechte begründet sind (Art. 94 Abs. 4 BV). Art. 27 BV schützt damit den individualrechtlichen Gehalt, Art. 94 BV als grundlegendes Ordnungsprinzip einer auf marktwirtschaftlichen Prinzipien beruhenden Wirtschaftsordnung die systembezogene oder institutionelle Dimension der Wirtschaftsfreiheit, wobei diese beiden Aspekte freilich eng aufeinander bezogen sind und nicht isoliert betrachtet werden können (BGE 143 I 388 E. 2.1, 138 I 378 E. 6.1, je mit Hinweisen).

4.2 Nach Art. 127 Abs. 2 BV sind bei der Ausgestaltung der Steuern, soweit es deren Art zulässt, insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteue-

rung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Nach diesen Grundsätzen, die unter der Herrschaft der alten Bundesverfassung aus dem Gebot der Rechtsgleichheit abgeleitet wurden, müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zur Verfügung stehenden Mittel gleichmässig belastet werden. Dabei ist zu beachten, dass die erwähnten Grundsätze auf die direkten Steuern zugeschnitten sind. Dieser Überlegung hat das Parlament durch Beifügung des Passus «soweit es die Art der Steuer zulässt» Rechnung getragen (zum Ganzen: BGE 128 I 155 E. 2.1 mit Hinweisen).

5.

Im vorliegenden Fall strittig und zu prüfen ist zunächst, wem die von den Therapeutinnen und Therapeuten erzielten Umsätze im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne zuzuordnen sind.

5.1

5.1.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie vermiete einzelne Zimmer an selbständige Therapeutinnen und Therapeuten, welche für die Benutzung der Therapieräume eine marktgerechte (Umsatz-)Miete in der Höhe von Fr. (…) bis Fr. (…) pro Monat bezahlten. Die Miete falle auch bei ausbleibender Kundschaft an, weshalb das Ausfallrisiko bei den Therapeuten liege. Dasselbe gelte für das Inkasso- bzw. Delkredererisiko, da die Kunden unmittelbar bei den Therapeutinnen bezahlen würden. Die Therapeutinnen würden ihre eigenen Arbeitszeiten und den Arbeitsumfang völlig frei bestimmen, den gewünschten Therapieraum entsprechend halbtage- oder tageweise mieten und eine eigene Agenda führen. Die Beschwerdeführerin verfüge diesbezüglich über keinerlei Weisungsrechte. Obwohl die Buchung der Therapiesitzungen teilweise über das Personal der Apotheke erfolge, liege der abschliessende Entscheid zur Erbringung der Dienstleistung bei der jeweiligen Therapeutin.

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, es sei im Rahmen eines Mietverhältnisses nichts Absonderliches und könne nicht als Indiz für die Abhängigkeit der Therapeuten gewertet werden, dass die Benützung des Therapiezentrums gewissen zeitlichen Einschränkungen unterliege. Die Vorinstanz blende aus, dass die Therapeutinnen einzig und allein über die Therapiemassnahmen entscheiden würden und gegenüber der Beschwerdeführerin nicht rechenschaftspflichtig seien sowie dass Letztere keine Verantwortung für die durchgeführten Therapien trage.

Schliesslich seien sämtliche Therapeutinnen und Therapeuten sozialversicherungsrechtlich als Selbständigerwerbende angemeldet und versteuerten die erbrachten Leistungen selber. Dass dies lediglich als Indiz für die mehrwertsteuerliche Qualifikation gelte, könne nicht dazu führen, dass die Abweichung durch die Steuerbehörde nicht begründet werden müsse. Die Vorinstanz sei denn auch nicht in der Lage, aufzuzeigen, weshalb die aus sozialversicherungs- und einkommensteuerrechtlicher Sicht selbständige Erwerbstätigkeit nicht auch mehrwertsteuerlich relevant sein solle. Die Beschwerdeführerin schliesst, dass die Therapeutinnen und Therapeuten selbständig agierten und betriebswirtschaftlich nicht im Betrieb der Beschwerdeführerin eingebunden seien.

5.1.2 Hinsichtlich des Aussenauftritts hält die Beschwerdeführerin dafür, die Vorinstanz verkenne die Entwicklungen im modernen Wirtschaftsleben, in welchem «Mischformen des Aussenauftrittes immer mehr ‹en vogue›» seien. Ein sogenanntes «Shop-in-Shop»-Konzept, demgemäss namhafte Warenhäuser bekannte Marken anziehen und Letztere wiederum von der Bekanntheit des Warenhauses profitieren würden, sei ein klares Spiegelbild dieser Entwicklung. Auch wenn es für den Kunden in solchen Fällen unmöglich sei, zu wissen, ob der Umsatz dem Warenhaus oder der Marke zufalle, sei es kaum anzunehmen, dass diese Umsätze dem Warenhaus zugeordnet werden. Es sei anzunehmen, so die Beschwerdeführerin weiter, dass dies aus fiskalischer Sicht kein Problem darstelle, da sowohl der Shop wie auch die Vermieterin ihre Umsätze mehrwertsteuerlich abrechnen. Wenn die Vorinstanz in solchen Fällen die Umsätze der Shops nicht dem Vermieter zurechne, liege sogar eine rechtsungleiche Anwendung des Kriteriums des Aussenauftrittes vor.

5.1.3 Überdies sei das Therapiezentrum räumlich vom Apothekenbetrieb getrennt, da die Kunden der Apotheke ausschliesslich auf dem Erdgeschoss bedient würden. Entgegen der Behauptung der Vorinstanz sei der (…) Stock für Kunden der Apotheke nicht zugänglich. Da die Apotheke zusätzliche Flächen zur Verfügung habe, sei es mehr als legitim, dass sie diese untervermiete. Eine absolute Trennung sei aufgrund der Struktur des Gebäudes gar nicht möglich. Der (…) und (…) Stock, in welchen sich die Therapieräume befänden, seien über einen separaten Eingang erreichbar. Es könne zudem nicht erwartet werden, dass die Apotheke als Mieterin der Liegenschaft auf eigene Kosten «enorme bauliche Anpassungen» vornehme, um «nicht klar definierten mehrwertsteuerlichen Anforderungen der Behörde gerecht zu werden».

5.1.4 Letztlich bringt die Beschwerdeführerin vor, alle Therapeutinnen und Therapeuten verfügten über eine eigene Homepage. Werbetätigkeiten «im Rahmen des Therapiezentrums» erfolgten ausschliesslich mit Zustimmung aller Therapeutinnen und Therapeuten und würden diesen anteilsmässig verrechnet.

5.2

5.2.1 Die Vorinstanz entgegnet, die Handlungen und Vorkehren der Beschwerdeführerin in Bezug auf das Therapiezentrum gingen aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht weit über diejenigen einer blossen Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten hinaus. Die Beschwerdeführerin bewerbe die im Therapiezentrum erbrachten Dienstleistungen im eigenen Namen und betreibe eine eigens dafür erstellte Internetseite mitsamt dem Logo des Therapiezentrums. Die einzige, unter Kontakte aufgeführte Telefonnummer gehöre zudem der Beschwerdeführerin, und die Therapien könnten direkt bei Mitarbeitern des Apothekenbetriebs vereinbart werden. Überdies finde sich im Telefonbuch ein gemeinsamer Auftritt der Apotheke mit dem Therapiezentrum lautend auf den Betreiber der Apotheke, B._____.

5.2.2 Zudem verwende die Beschwerdeführerin in Bezug auf die Therapeutinnen und Therapeuten Formulierungen wie «Unsere Therapeuten», «Unser Therapiezentrum» oder «[Mit den Therapeuten können wir zahlreiche Therapien anbieten]», «[Wir beraten Sie. Rufen Sie uns an oder kommen Sie vorbei]» sowie «[Wir vervollständigen unser Angebot mit verschiedenen Therapien im Therapiezentrum]». Diese können laut Vorinstanz nur so verstanden werden, dass es sich bei den Körpertherapien um ein Angebot der Beschwerdeführerin handelt. Bereits der Name «C._____» betone eine betriebliche Einheit und nicht das selbständige Anbieten von Therapieleistungen.

5.2.3 Des Weiteren stehe unbestrittenermassen fest, dass sich die Therapieräume des Therapiezentrums in den Geschäftsräumlichkeiten der Beschwerdeführerin befinden. Der Zugang erfolge entweder durch die Apotheke in das (…) Obergeschoss oder über das Treppenhaus in das (…) Obergeschoss, wobei eine Gebäudeanschrift einzig für das Therapiezentrum angebracht worden sei. Im (…) Obergeschoss befänden sich zudem die Räumlichkeiten des (…-Studios) der Beschwerdeführerin. Bei Vorliegen eines gemeinsamen Eingangs – so die Vorinstanz weiter – sollten Geschäftsräumlichkeiten einzelner Unternehmen deutlich voneinander getrennt und beschriftet sein, sodass jede eintretende Person die Selbständigkeit der Geschäfte erkennen könne. Ohne klare räumliche Trennung

vermöge ein objektiver Dritter die an sich wirtschaftlich eigenständigen Unternehmen nicht voneinander zu unterscheiden, weshalb im mehrwertsteuerlichen Sinne mangels eigenständigen Aussenauftritts keine unabhängigen Unternehmen bestehen könnten. Dass bauliche Veränderungen gar nicht möglich seien bzw. nicht von der Beschwerdeführerin verlangt werden können, ändere daran auch nichts. Tatsache sei, dass keine Trennung vorhanden gewesen sei, obwohl dies für das Vorliegen eigenständiger Unternehmen notwendig wäre. Entscheidend sei, wie das Therapieangebot für einen neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung trete. Auch die eigenen Webseiten der Therapeutinnen und Therapeuten vermögen «für sich alleine genommen das durch den Aussenauftritt der Beschwerdeführerin vermittelte Gesamtbild nicht massgebend [zu] beeinflussen».

5.2.4 Abschliessend hält die Vorinstanz fest, es liege seitens der Beschwerdeführerin ein ausgeklügeltes Geschäftsmodell mit dem Ziel eines umfassenden Gesundheitsangebots vor. Kunden des Therapiezentrums seien auch potentielle Kunden der Apotheke und des (…-Studios) und umgekehrt. Die Beschwerdeführerin habe deshalb ein grosses Interesse daran, die Webseite des Therapiezentrums unter dem Auftritt der Apotheke zu betreiben und weitere Werbemassnahmen, Terminvereinbarungen oder Therapieberatungen im eigenen Namen vorzunehmen. Die Beschwerdeführerin bestimme auch betriebs- und arbeitsorganisatorische Rahmenbedingungen, weshalb die Therapeutinnen und Therapeuten nicht völlig unabhängig handeln könnten. Die bestehenden Anhaltspunkte, die «rein zivilrechtlich für die Selbständigkeit der Therapeuten sprechen», vermögen – so die abschliessende Würdigung durch die Vorinstanz – den fehlenden selbständigen Aussenauftritt der einzelnen Therapeuten nicht zu heilen.

5.3

5.3.1 Für ein einheitliches Auftreten des Therapiezentrums nach aussen und somit gegen einen eigenständigen Aussenauftritt der Therapeutinnen und Therapeuten spricht im vorliegenden Fall der Online-Auftritt des Unternehmens. Dies betrifft beispielsweise den (unbestritten gebliebenen) Eintrag auf search.ch, welcher die einzelnen Behandlungen ohne jeglichen Verweis auf selbständige Therapeutinnen und Therapeuten auflistet und gesamthaft den Eindruck erweckt, das Therapiezentrum sei Teil der Apotheke. Dass beim Therapiezentrum B._____, seines Zeichens Verwaltungsratspräsident der Apotheke, als Kontakt angeführt wird und nicht etwa die einzelnen Therapeutinnen und Therapeuten, verstärkt diesen Eindruck.

Auf der Webseite der Apotheke wird «C._____» in der Rubrik «[…]» unter «[…]» aufgeführt. Auf der Webseite des Therapiezentrums selbst finden sich sodann mehrere Hinweise dafür, dass das Therapiezentrum einheitlich gegen aussen auftritt. So wird von «Unsere[n] Therapeuten» gesprochen. Bei Fragen zu den einzelnen Therapeuten könne sich der Kunde an das Therapiezentrum wenden oder in der Apotheke vorbeikommen. Der Kunde werde beraten und es werde eine für ihn passende Therapieform gefunden. Zur Kontaktaufnahme wird eine einzige Telefonnummer des Therapiezentrums angegeben (vgl. oben E. 2.2.4; zum Ganzen: vgl. Urteil des BVGer A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 3.2.2 f.).

5.3.2 Gegen einen selbständigen Auftritt der einzelnen Therapeutinnen und Therapeuten spricht des Weiteren die fehlende ausdrückliche Unterteilung der Räumlichkeiten. Von der Beschwerdeführerin nicht bestritten wird, dass nur eine generelle Gebäudeanschrift für das Therapiezentrum angebracht wurde. Die einzelnen Therapeutinnen und Therapeuten sind nicht ausdrücklich erwähnt. Auch in den Räumlichkeiten selbst finden sich unbestrittenermassen keine Hinweise auf separate Geschäfte. Damit ist ein gewichtiges Kriterium für den selbständigen Aussenauftritt der Therapeutinnen und Therapeuten nicht erfüllt (vgl. oben E. 2.2.4). Daran vermögen auch von der Beschwerdeführerin angeführte allfällige hohe Kosten im Zusammenhang mit baulichen Massnahmen nichts zu ändern. Es ist nicht ersichtlich und wird im Übrigen nicht dargelegt, inwiefern eine deutliche Kennzeichnung der Therapeutinnen und Therapeuten nur schwer zu bewerkstelligen und mit verhältnismässig hohen Kosten verbunden sein sollte. Im Gegenteil ist durchaus denkbar, dass individuelle Namensschilder an den jeweiligen Räumen und insbesondere beim Gebäudeeingang (womöglich gar auf Kosten der Therapeutinnen und Therapeuten) angebracht werden könnten (zum Ganzen: vgl. Urteil des BVGer A-6367/2011 vom 14. August 2012 E. 3.2.1 und 3.2.4).

5.3.3 Gleichwohl sprechen gewisse Aspekte für einen eigenständigen Auftritt der Therapeutinnen und Therapeuten. Denn es ist anzunehmen, dass die Rechnungsstellung durch die Therapeutinnen und Therapeuten selbst erfolgt. Da sämtliche Therapeutinnen und Therapeuten auch ausserhalb des Therapiezentrums tätig sind bzw. waren, ist auch davon auszugehen, dass sie (gegebenenfalls) eigenständig Buch führen und Sozialversicherungsbeiträge abrechnen (vgl. oben E. 2.2.4). Dass die Therapeutinnen und Therapeuten ein Ausfall- bzw. Inkassorisiko tragen, wie die Beschwerdeführerin vorbringt, erscheint ebenfalls plausibel.

Gleichzeitig ist eine gewisse Eingebundenheit der Therapeuten in die Organisation der Beschwerdeführerin nicht von der Hand zu weisen. So ist die Beschwerdeführerin um «[z]usätzliche Werbetätigkeiten» bemüht (vgl. schon oben E. 5.1.4). Dies gilt insbesondere (auch) für die Webseite, welche die Beschwerdeführerin für das Therapiezentrum betreibt. Da der Internetauftritt gerichtsnotorisch als wichtige Informationsquelle für allfällige Kunden dient, übernimmt die Beschwerdeführerin hiermit eine entscheidende organisatorische Aufgabe für die Therapeutinnen und Therapeuten. Dass die Werbetätigkeit der Beschwerdeführerin mit dem Einverständnis der Therapeutinnen erfolgt, ändert nichts an einer gewissen Gesamtorganisation.

Für diese Gesamtorganisation spricht ebenfalls, dass die Beschwerdeführerin selbst eine Beratung für die Leistungen der Therapeuten anpreist («[Rufen Sie uns an oder kommen Sie vorbei. Wir beraten Sie]»). Dies vermittelt den Eindruck, dass die Beschwerdeführerin das Angebot der einzelnen Therapeutinnen und Therapeuten nicht nur kennt, sondern durch ihre Beratung zumindest (mit-)beeinflusst. Im Übrigen ergibt es aus wirtschaftlicher Sicht kaum Sinn, dass das Personal der Apotheke mit den Kundinnen einen Termin vereinbart und der jeweilige Therapeut in der Folge die Therapie verweigert. Mithin ist davon auszugehen, dass es in gewissen Fällen doch das Personal der Apotheke ist, welches den Terminkalender der Therapeutinnen und Therapeuten (mit-)bestimmt.

Schliesslich ergibt sich eine gewisse Weisungsgebundenheit der Therapeutinnen und Therapeuten auch daraus, dass der Beschwerdeführerin gemäss dem ins Recht gelegten Muster-Mietvertrag ein Vorrecht für die Durchführung von Abendveranstaltungen zusteht. Trotz Mietvertrag scheinen die einzelnen Therapeuten folglich nicht völlig frei über die entsprechenden Räumlichkeiten verfügen zu können.

5.3.4 Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung überwiegen daher die Indizien, welche gegen die Qualifikation der Therapeutinnen und Therapeuten als eigenständige Mehrwertsteuersubjekte sprechen. Der Online-Auftritt vermittelt den eindeutigen Eindruck, die Therapeutinnen und Therapeuten seien Teil des Therapiezentrums. Auch die Räumlichkeiten bzw. die fehlende Unterteilung und Kennzeichnung selbiger lässt das Therapiezentrum als Leistungserbringer erscheinen. Demgegenüber ist für einen objektiven Dritten nicht erkennbar, dass die Therapeutinnen und Therapeuten (gegebenenfalls) selbständig Buch führen und ihre Sozialversicherungsbeiträge

abrechnen. Die Beschwerdeführerin behauptete zwar schon im vorinstanzlichen Verfahren, dass «[v]on Seiten der [Beschwerdeführerin] […] den Kunden gegenüber die Selbständigkeit der Therapeuten jederzeit offen kommuniziert» werde. Stichhaltige Beweise, dass dies konsequent so gehandhabt wird, legt sie indes nicht vor.

Auch wenn die Therapeutinnen und Therapeuten ein unternehmerisches Risiko tragen und ihre Dienstleistungen bis zu einem gewissen Grad organisatorisch unabhängig erbringen, so vermögen diese Indizien insbesondere den gemeinsamen Aussenauftritt im Namen des Therapiezentrums nicht zu überwiegen. In einer mehrwertsteuerlichen Gesamtbetrachtung ist mithin von unselbständigen Therapeutinnen und Therapeuten auszugehen, weshalb die Vorinstanz die von den Therapeutinnen und Therapeuten erzielten Umsätze zu Recht dem Therapiezentrum bzw. der Beschwerdeführerin zugeordnet hat (vgl. Urteile des BVGer A-6367/2011 vom 14. August 2012 E. 3.3, A-1802/2008 vom 19. Mai 2010 E. 5.5.2 f. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_554/2010 vom 21. September 2011 E. 3.1 f.]).

5.4 Die Beschwerdeführerin bringt sodann vor, das Therapiezentrum sei wirtschaftlich völlig getrennt von der Apotheke und bilde entsprechend keinen Betriebsteil derselben. Gleichzeitig räumt die Beschwerdeführerin aber ein, dass sie sich dazu entschieden habe, «das Therapiezentrum nur (aber immerhin) als Vermieterin zu tätigen».

Die Beschwerdeführerin will zwar nur als Vermieterin auftreten, ist aber dennoch als Betreiberin des Therapiezentrums anzusehen. Erbringt sie doch Leistungen (z.B. das Betreiben der Homepage) mit dem Ziel, eine möglichst gute Auslastung der «räumlichen Kapazitäten des Therapiezentrums» zu erreichen. Selbst das Logo des Therapiezentrums enthält den Verweis auf die Apotheke.

Auch das Aufführen des Therapiezentrums auf der Webseite der Beschwerdeführerin in der Rubrik «[…]» unter «[…]» legt den Schluss nahe, dass das Therapiezentrum Teil der Apotheke ist. In einer Annonce («[…]») ist gar die Rede vom «integrierten Therapiezentrum». Insbesondere lässt sich in der Einordnung kein Unterschied zum (…-Studio) erkennen, welches laut Beschwerdeführerin ausdrücklich in das Unternehmen – die Apotheke – integriert ist. Folgerichtig hat auch das Therapiezentrum als Betriebsteil der Apotheke zu gelten.

Entsprechend erstreckt sich die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin auch auf die vom Therapiezentrum – mithin den einzelnen Therapeutinnen und Therapeuten – erzielten Umsätze (vgl. oben E. 2.3).

Somit ist auch diesbezüglich festzuhalten, dass die Vorinstanz die von den Therapeutinnen und Therapeuten erzielten Umsätze rechtsfehlerfrei der Beschwerdeführerin zugeordnet hat.

5.5 Da die einzelnen Therapeutinnen und Therapeuten im Rahmen der vorliegend strittigen Umsätze aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht als selbständige Leistungserbringer gelten, sind deren Umsätze – wie soeben dargelegt – gestützt auf Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Die Frage nach einer allfälligen Steuerumgehung stellt sich folglich gar nicht (vgl. Urteil des BGer 2C_321/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 4.3 f.).

6.

6.1 Die Beschwerdeführerin macht des Weiteren geltend, sie habe ihre Buchführungspflicht nicht verletzt, weshalb auch keine Ermessenseinschätzung vorzunehmen sei. Gemäss Art. 70 Abs. 1 MWSTG habe eine steuerpflichtige Person ihre Geschäftsbücher nach den geltenden handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen. Da sie (die Beschwerdeführerin) lediglich Mietverträge mit den Therapeutinnen und Therapeuten abgeschlossen habe, habe sie korrekterweise die Mieteinnahmen verbucht. Wenn sie die Umsätze der Therapeuten zu verbuchen hätte, wäre sie wohl berechtigt, die Mieteinnahmen statt als Ertrag als Aufwand zu verbuchen. Eine solche zivilrechtliche Fiktion aufgrund einer völlig falsch verstandenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise verstosse klar gegen handelsrechtliche Prinzipien. Ausserdem stelle sich die Frage, wie der Umsatz überhaupt zu verbuchen sei. Die entsprechenden Einnahmen fielen gar nicht an, da sie bereits von den Therapeutinnen und Therapeuten vereinnahmt werden und keine Grundlage bestehe, diese von den Therapeuten oder Patienten einzufordern. Die Verbuchung der Umsätze habe folglich weder wirtschaftlich noch rechtlich eine Grundlage.

6.2 Wie soeben dargelegt wurde, wären die Umsätze der Therapeutinnen und Therapeuten aus mehrwertsteuerlicher Sicht durch die Beschwerdeführerin zu verbuchen gewesen (oben E. 5.3.4). Aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips wäre es die Aufgabe der Beschwerdeführerin gewesen, die entsprechende Steuerforderung zu ermitteln bzw. die steuerbaren Leis-

tungen zu eruieren (oben E. 2.4.1). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin entsprechen die Buchhaltungsunterlagen aus mehrwertsteuerlicher Sicht folglich nicht den gesetzlichen Anforderungen. Sie sind insofern nicht vollständig. Unter diesen Umständen war die Vorinstanz verpflichtet, den fraglichen Umsatz ermessensweise zu ermitteln (oben E. 2.5.1 f.).

6.3 Die Höhe und die Methode der von der Vorinstanz vorgenommenen Umsatzschätzung wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Weder aus den Parteivorbringen noch aus den Akten ergeben sich Anhaltspunkte, dass die vorgenommene Umsatzermittlung fehlerbehaftet sein könnte. Das Vorgehen der ESTV ist damit in Bezug auf die Schätzung der Umsätze der Therapeutinnen und Therapeuten, welche mangels eigenständigen Aussenauftritts mehrwertsteuerlich der Beschwerdeführerin zugerechnet werden müssen (oben E. 5.3.4), nicht zu beanstanden.

7.

7.1 Eventualiter beantragt die Beschwerdeführerin die Feststellung, die von den Therapeutinnen und Therapeuten erwirtschafteten Umsätze seien nicht steuerbar. Sie moniert, es sei nicht zufriedenstellend, dass die einzelnen Therapeuten keine formelle Berufsausübungsbewilligung einholen können, da der Kanton (…) solche nicht vorsehe. Es sei «zumindest erstaunlich», dass eine Bundessteuer je nach Kanton anders angewandt werde. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht sei einzig und allein zu prüfen, ob ein Therapeut Leistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG erbringe, unabhängig davon, ob eine kantonale Regelung existiere.

7.2 Die Vorinstanz verweist diesbezüglich im Wesentlichen auf die bundesgerichtliche und bundesverwaltungsgerichtliche Rechtsprechung und das Erfordernis einer Zulassung im Sinne einer positiven Genehmigung.

7.3 Die Beschwerdeführerin bringt weder vor, dass die fraglichen Therapeutinnen und Therapeuten über die erforderliche kantonale Bewilligung zur Berufsausübung oder eine sonstige kantonale Zulassung im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV verfügen, noch legt sie solche ins Recht. Dass die gefestigte Rechtsprechung (vgl. oben E. 3.3, mit Hinweis auf BGE 124 II 193 E. 7c) aus ihrer Sicht nicht zufriedenstellend ist, vermag an der Sache nichts zu ändern. Das Abstellen auf eine positive Genehmigung zur Berufsausübung dient gerade dazu, Klarheit zu schaffen bei der Abgrenzung von ärztlichen bzw. nicht ärztlichen Leistungen. Eine kantonale Ungleichbehandlung wurde dabei vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen (zum Ganzen: oben E. 3.2 ff.).

Mithin fehlt es bereits an einer der drei kumulativ erforderlichen Voraussetzungen für eine von der Steuer ausgenommene Leistung und es erübrigt sich die Beantwortung der Fragen, ob die Therapeutinnen und Therapeuten als Leistungserbringer im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG gelten und ob es sich bei den vorliegenden Leistungen um Heilbehandlungen im Sinne der Gesetzgebung handelt (vgl. oben E. 3.6).

Die Beschwerde ist folglich auch in diesem Punkt abzuweisen.

8.

8.1 Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung des verfassungsmässigen Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie eine Verletzung der Wirtschaftsfreiheit gemäss Art. 27 BV.

8.2 Es ist umstritten, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip im Recht der Mehrwertsteuer überhaupt auch für den Steuerpflichtigen und nicht vielmehr letztlich nur für den Steuerträger, den Verbraucher, zu gewährleisten ist (vgl. Urteil des BGer 2C_518/2007, 2C_519/2007 vom 11. März 2008 E. 3.4; Urteil des BVGer A-2859/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 3.5.2, je mit Hinweisen). Laut der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss diese Frage in einem Verfahren wie dem vorliegenden aber nicht beantwortet werden. Denn eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips liegt gemäss Bundesgericht schon deshalb nicht vor, weil auch der Umsatz, welcher für die Mehrwertsteuer relevant ist, ein Kriterium darstellt, welches die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen abbildet (vgl. Urteil des BGer 2C_518/2007, 2C_519/2007 vom 11. März 2008 E. 3.4 mit Hinweis).

Ob und inwieweit die Mehrwertsteuer auf Dritte überwälzt werden kann, ist gegebenenfalls vom Zivilrichter zu entscheiden (Art. 6 Abs. 2 MWSTG). Die Bezahlung rechtmässig erhobener Mehrwertsteuernachforderungen kann jedenfalls nicht unter Hinweis auf die Unmöglichkeit der Überwälzung verweigert werden (Urteil des BGer 2C_518/2007, 2C_519/2007 vom 11. März 2008 E. 3.4; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 21).

8.3 Was die Wirtschaftsfreiheit gemäss Art. 27 BV betrifft, so bietet diese nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung, welche auch auf das Mehrwertsteuerrecht anwendbar ist, keinen Schutz gegen eine allgemeine

Steuer (vgl. Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Vorausgesetzt ist, dass die Steuer keine rechtsungleichen Elemente enthält, die sie als unzulässige Sondersteuer erscheinen lässt (vgl. BGE 125 II 326 E. 10.c mit Hinweis). Vorliegend ist nicht ersichtlich, inwiefern eine derartige Ungleichbehandlung der Beschwerdeführerin vorliegen soll. Wie vorstehend dargelegt, sind die erbrachten Therapieleistungen der Therapeutinnen und Therapeuten steuerbar (oben E. 7.3) und insbesondere aufgrund des gemeinsamen Aussenauftritts der Beschwerdeführerin zuzuordnen (oben E. 5.3 ff.).

Aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips wäre die Beschwerdeführerin verpflichtet gewesen, die Steuerforderung entsprechend zu ermitteln (oben E. 2.4.1). Dass sie die nötigen Vorkehrungen zur Überwälzung der Steuer nicht vorgängig getroffen hat, hat sie selbst zu verantworten. Insbesondere kann die Beschwerdeführerin in einem solchen Fall keine Verletzung ihrer Wirtschaftsfreiheit geltend machen.

Die Beschwerdeführerin dringt folglich auch mit diesen Rügen nicht durch.

Insgesamt erweist sich der vorinstanzliche Einspracheentscheid damit als rechtmässig. Die Beschwerde ist daher abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. oben E. 1.3).

9.

Ausgangsgemäss sind die auf Fr. 4'300.-- festzusetzenden Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der in gleichem Umfang einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Begleichung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 4'300.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen.

3.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Keita Mutombo	Kevin Müller

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist steht still vom 15. Juli bis und mit dem 15. August (Art. 46 Abs. 1 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: