

# **BGer 2C\_727/2021 vom 11. Mai 2022**

Bundesgericht, 2022-05-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_727\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_727_2021)

FR: TF 2C\_727/2021 du 11 mai 2022

IT: TF 2C\_727/2021 del 11 maggio 2022

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einem Mehrwertsteuerstreit, mithin in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG ). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig. Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht eingereicht ( Art. 42 und 100 Abs. 1 BGG ).

### **E. 1.2**

Die Hauptbegehren der Beschwerdeführerin lauten auf Aufhebung des angefochtenen Urteils und Festsetzung der Umsätze für die Steuerperioden 2012 bis 2015 auf die von der Beschwerdeführerin deklarierten Umsätze. Diese Begehren sind zulässig.

### **E. 1.3**

Mit dem Eventualbegehren 1 verlangt die Beschwerdeführerin die Feststellung, dass die streitbetroffenen Umsätze von der Steuer ausgenommen sei. Feststellungsbegehren sind im bundesgerichtlichen Verfahren nur zulässig, sofern an der Feststellung ein schutzwürdiges Interesse besteht und dieses nicht ebenso gut mit einem Leistungs- oder Gestaltungsbegehren gewahrt werden kann ( Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG ; BGE 141 II 113 E. 1.7; 136 III 102 E. 3.1 ; 135 I 119 E. 4; Urteil 5A\_238/2021 vom 2. November 2021 E. 3.3). Diese Voraussetzungen erfüllt das Eventualbegehren 1 offensichtlich nicht, zumal die Beschwerdeführerin dasselbe Resultat - die Aufhebung der Mehrwertsteuer-Nachforderung - auch mit ihren Hauptbegehren anstrebt. Das Eventualbegehren 1 ist unzulässig. Darauf ist nicht einzutreten.

### **E. 1.4**

Das Eventualbegehren 2 ist zwar als Leistungsbegehren formuliert, zielt aber ebenfalls auf die Aufhebung der Mehrwertsteuer-Nachforderung, wie sich aus der Beschwerdebegründung ergibt. Da das Eventualbegehren 2 bereits in den Hauptbegehren enthalten ist, hat es keinen eigenen Gegenstand. Es erweist sich als gegenstandslos.

### **E. 1.5**

Mit dem Eventualbegehren 3 strebt die Beschwerdeführerin eine Reduktion der vorinstanzlichen Verfahrenskosten und eine Parteientschädigung für das vorinstanzliche Verfahren an. Dieser Antrag ist zulässig.

### **E. 1.6**

Auf die Beschwerde ist somit einzutreten, soweit sich die Anträge der Beschwerdeführerin nicht als unzulässig oder gegenstandslos erwiesen haben.

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" ( BGE 147 I 73 E. 2.2; 143 IV 241 E. 2.3.1; 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen ( Art. 42 Abs. 2 BGG i.V.m. Art. 106 Abs. 2 BGG ).

## **E. 2.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; 139 II 404 E. 3). Die Verletzung von Grundrechten und kantonalem Recht überprüft das Bundesgericht allerdings nur, wenn eine konkrete Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht gem. Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

## **E. 3**

Die Beschwerdeführerin bestreitet zunächst, dass die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung nach Art. 79 Abs. 1 MWSTG gegeben gewesen seien. Ihre Buchhaltung habe den handelsrechtlichen Anforderungen entsprochen. Der Vorwurf der Vorinstanz, dass sie die Umsätze der Therapeutinnen und Therapeuten "aus mehrwertsteuerlicher Sicht" habe verbuchen müssen, sei unberechtigt. Laut der Beschwerdeführerin stünde die Verbuchung der fraglichen Leistungen im Widerspruch zu den handelsrechtlichen Buchhaltungsgrundsätzen.

### **E. 3.1**

Im System der Mehrwertsteuer gilt das (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip, sodass die Veranlagung und die Entrichtung der Steuer grundsätzlich durch die steuerpflichtige Person selbst erfolgen. Diese hat gegenüber der ESTV unaufgefordert innert der gesetzlichen Frist und in der vorgeschriebenen Form über die Steuerforderung abzurechnen (vgl. Art. 71 Abs. 1 MWSTG ) und später festgestellte Mängel nachträglich zu korrigieren (vgl. Art. 72 MWSTG ). Die steuerpflichtige Person ist somit grundsätzlich selbst für die korrekte Abrechnung verantwortlich. Die ESTV kann jedoch bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (vgl. Art. 78 Abs. 1 MWSTG ). Solche Kontrollen sind innert 360 Tagen seit Ankündigung mit einer Einschätzungsmittelung abzuschliessen. Diese hält den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Periode fest (vgl. Art. 78 Abs. 5 MWSTG ). Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäßem Ermessen ein (vgl. Art. 79 Abs. 1 MWSTG ). Auch in diesem Fall erfolgt die Festsetzung der Steuerforderung mit

einer Einschätzungsmittelung (vgl. Art. 79 Abs. 2 MWSTG ; zum Selbstveranlagungsprinzip und zur Rechtsnatur der Einschätzungsmittelung vgl. auch BGE 140 II 202 E. 5.4 f.).

### **E. 3.2**

In seiner Rechtsprechung hat das Bundesgericht fehlende bzw. unvollständige Aufzeichnungen gelegentlich mit einem Verstoss gegen die formellen Buchführungspflichten und den offensichtlichen Widerspruch zum wirklichen Sachverhalt mit einem Verstoss gegen die materiellen Buchführungspflichten gleichgesetzt (vgl. Urteile 2C\_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.2.1; 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.4; 2C\_812/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.1). Allerdings hat das Bundesgericht ebenfalls erwogen, dass eine Ermessensveranlagung auch dann vorzunehmen ist, wenn sich die für die Bestimmung der Steuer massgebenden Einzelheiten aus den Geschäftsbüchern und Unterlagen des Steuerpflichtigen nicht ergeben oder wenn die Buchhaltung aus anderen (formellen) Gründen keine Gewähr für die Richtigkeit bietet (vgl. Urteile 2C\_596/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.3; 2C\_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.2; 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1).

### **E. 3.3**

Am Ursprung der Unvollständigkeit von Aufzeichnungen steht zwar oft eine Verletzung der "formellen Buchführungspflichten", namentlich der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ( Art. 70 Abs. 1 MWSTG ), oder allenfalls der Auskunftspflicht ( Art. 68 Abs. 1 MWSTG ). Eine solche Verletzung von Mitwirkungspflichten ist für die Vornahme der Ermessensveranlagung aber ebensowenig erforderlich wie im Bereich der direkten Steuern (vgl. dazu ISABELLE ALTHAUS-HOURIET, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 15 zu Art. 130 DBG ; ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 30 zu Art. 130 DBG ). Da mit der Ermessensveranlagung keine pönalen Motive verfolgt werden sollen (vgl. BGE 138 II 465 E. 6.4; JÜRIG STEIGER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG/LTVA, 2015, N. 3 zu Art. 79 MWSTG ; vgl. auch ALTHAUS-HOURIET, a.a.O., N. 24 zu Art. 130 DBG ; ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., N. 46 zu Art. 130 DBG ), spielt es keine Rolle, aus welchen Gründen die Aufzeichnungen unvollständig oder unzuverlässig sind und ob den Steuerpflichtigen an dieser Situation ein Verschulden trifft (vgl. Urteil 2C\_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.3 mit Hinweisen; vgl. auch Urteil 2C\_402/2021 vom 10. November 2021 E. 7.3). Anlass für die Ermessensveranlagung ist allein der Umstand, dass trotz durchgeführter Untersuchung durch die Verwaltung - es gilt die Untersuchungsmaxime - der Sachverhalt nicht ausreichend erhellt werden konnte und somit ein Bereich der Unsicherheit verbleibt, der aber durch plausible Annahmen und Schätzungen ergänzt und ausgefüllt werden muss, weil die Steuerpflicht eine allgemeine ist (Urteil 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2). Es wäre zwar wünschenswert, wenn die ESTV für diejenigen Leistungen und mehrwertsteuerlich relevanten Vorgänge, die in der nach handelsrechtlichen Grundsätzen geführten Buchhaltung nicht reflektiert sind, zusätzliche Aufzeichnungspflichten nach Art. 70 Abs. 1 MWSTG erlassen würde, damit die Steuerpflichtigen möglichst anhand der wirklichen Verhältnisse veranlagt werden und Ermessensveranlagungen die Ausnahme bleiben können. Aber auch wenn es die ESTV unterlassen hat, eine zusätzliche Aufzeichnungspflicht zu erlassen, darf und muss die ESTV den Steuerpflichtigen nach Ermessen veranlagern, wenn sich die Mehrwertsteuer auf der Basis der vorhandenen Aufzeichnungen nicht festlegen lässt und es der ESTV nicht

möglich oder nicht zumutbar ist, die fragliche Tatsache auf anderem Weg zu ermitteln (vgl. dazu BEATRICE BLUM, in: MWSTG-Kommentar, 2. Aufl. 2019, N. 6 zu Art. 79 MWSTG ; STEIGER, a.a.O., N. 2 zu Art. 79 MWSTG ).

#### **E. 3.4**

Aus dem Gesagten folgt, dass Aufzeichnungen dann im Sinne von Art. 79 Abs. 1 MWSTG unvollständig sind, wenn sie die mehrwertsteuerlich relevanten Tatsachen - vor allem die steuerbaren Leistungen - nicht vollständig abbilden und sie daher keine Festsetzung der Mehrwertsteuer anhand der tatsächlichen Verhältnisse erlauben. In diesem Fall ist eine Ermessensveranlagung selbst dann vorzunehmen, wenn die steuerpflichtige Person ihre Bücher nach den handelsrechtlichen Grundsätzen geführt und auch alle zusätzlichen Aufzeichnungspflichten beachtet hat, welche die ESTV gegebenenfalls nach Art. 70 Abs. 1 MWSTG aufgestellt hat.

#### **E. 3.5**

Falls die Umsätze der Therapeutinnen und Therapeuten aus mehrwertsteuerlicher Sicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen und sie mangels entsprechender Aufzeichnungen über die Entgelte der Höhe nach unbekannt sind, wäre die Beschwerdeführerin dafür also selbst dann nach pflichtgemäßem Ermessen zu veranlassen, wenn sie sämtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten eingehalten hätte. Da Aufzeichnungen über die Höhe der von den Therapeutinnen und Therapeuten vereinnahmten Entgelte unbestrittenermassen fehlen und sich diese Beträge auch nicht auf andere Weise exakt feststellen lassen, hängt die Zulässigkeit der Ermessensveranlagung vorliegend alleine davon ab, ob die Leistungen der Therapeutinnen und Therapeuten mehrwertsteuerlich der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind. Hingegen ist unerheblich, ob die Beschwerdeführerin die Umsätze der Therapeutinnen und Therapeuten handelsrechtlich oder zumindest "mehrwertsteuerlich" hätte verbuchen müssen, wie die Vorinstanz meint. Ebenso kann offenbleiben, ob die Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 126 ff. der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) über die Entgelte für die Therapeutinnen und Therapeuten Aufzeichnungen hätte machen müssen, wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung und in ihrer Duplik geltend macht.

#### **E. 4**

Zu prüfen ist demnach, ob die Tätigkeiten der Therapeutinnen und Therapeuten der Beschwerdeführerin zuzuordnen sind, wie dies die Vorinstanz erwogen hat. Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass ihr die betreffenden Umsätze nicht zugerechnet werden können.

#### **E. 4.1**

Wenn mehrere Personen als Leistungserbringer infrage kommen, richtet sich die Zuordnung der Leistung nach Art. 20 MWSTG .

##### **E. 4.1.1**

Als Grundsatz gilt, dass eine Leistung von derjenigen Person erbracht wird, die nach aussen als leistungserbringende Person auftritt (vgl. Art. 20 Abs. 1 MWSTG ). Eine Zuordnung an eine andere Person kommt (nur) infrage, wenn die unmittelbar nach aussen handelnde Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person handelt. In diesem Fall wird die Leistung der vertretenen Person zugeordnet, wenn die Vertreterin nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt, sie die vertretene Person eindeutig identifizieren kann und sie

das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses der Leistungsempfängerin ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses aus den Umständen ergibt ("direkte Stellvertretung"; Art. 20 Abs. 2 lit. a und b MWSTG). Das Stellvertretungskonzept von Art. 20 Abs. 2 MWSTG lehnt sich an die Regelung von Art. 32 OR an, auch wenn es dabei nicht um Stellvertretung im zivilrechtlichen Sinne, sondern um die Zuordnung von Leistungen geht (vgl. BGE 145 II 270 E. 4.4.3 mit Hinweis auf die Botschaft und E. 4.4.4; Urteil 2C\_255/2020 vom 18. August 2020 E. 4.2). Ob Umstände vorliegen, welche auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen lassen, ist nach objektiven Massstäben zu prüfen; auf die subjektive Wahrnehmung des konkreten Leistungsempfängers kommt es demgegenüber nicht an (Urteile 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.1.1; 2C\_206/2015 vom 16. November 2015 E. 2.2).

#### **E. 4.1.2**

Sind die Voraussetzungen von Art. 20 Abs. 2 MWSTG nicht erfüllt, ist die Leistung an den Leistungsempfänger der Vertreterin zuzuordnen, selbst wenn sie "eigentlich" von einer dritten Person erbracht wird ("indirekte Stellvertretung"). Wie sich aus Art. 20 Abs. 3 MWSTG ergibt, wird das Leistungsverhältnis in einem solchen Dreiparteienverhältnis gedoppelt: Zum Leistungsverhältnis zwischen dem Leistungsempfänger und der Vertreterin (mehrwertsteuerliches Aussenverhältnis) tritt ein zweites, mehrwertsteuerlich gleich zu qualifizierendes Leistungsverhältnis zwischen der Vertreterin und dem "eigentlichen" Leistungserbringer (mehrwertsteuerliches Innenverhältnis).

#### **E. 4.1.3**

Eine Zuordnung nach Art. 20 Abs. 1 MWSTG setzt voraus, dass die Person "als Leistungserbringerin" nach aussen auftritt. Nach der Praxis und der Lehre muss der Auftritt eigenständig sein respektive im eigenen Namen erfolgen. Leistungen sind nicht Personen zuzuordnen, die selbst nicht als Leistungserbringerinnen auftreten, sondern lediglich einer anderen Person bei der Leistungserbringung behilflich sind (Erfüllungsgehilfen und Hilfspersonen; vgl. Urteil 2C\_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 4.2 und 4.2.2; ESTV, MWST-Info 04 "Steuerobjekt", Ziff. 5.1; ALOIS CAMENZIND und andere, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 3. Aufl. 2012, N. 986; FELIX GEIGER, in: MWSTG-Kommentar, 2. Aufl. 2019, N. 11 zu Art. 20 MWSTG; PIERRE-MARIE GLAUSER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG/LTVA, N. 9 zu Art. 20 MWSTG; RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche "Aussenauftritt", ASA 82 S. 451, S. 465). Zu den Erfüllungsgehilfen und Hilfspersonen gehören typischerweise die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer des Leistungserbringers, d.h. Personen, die von ihm in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig sind, einen Lohn beziehen und selbst kein eigentliches Unternehmerrisiko tragen (vgl. BGE 144 V 111 E. 4.2; Urteil 2C\_927/2019 vom 10. Februar 2020 E. 2.2.2). Ob eine Person als (eigenständige) Leistungserbringerin oder lediglich als Erfüllungsgehilfe zu betrachten ist, ist anhand der gesamten Umstände zu beurteilen (vgl. Urteil 2C\_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 4.2.2).

#### **E. 4.1.4**

Der eigenständige Auftritt nach aussen ist nicht nur für die Zuordnung von Leistungen relevant, sondern auch Teil des mehrwertsteuerlichen Unternehmensbegriffs (vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. b MWSTG in der hier anwendbaren Fassung vom 12. Juni 2009 [AS 2009 5203]; in Kraft bis am 31. Dezember 2017 [nachfolgend: MWSTG 2009]; nunmehr: Art. 10 Abs.

1bis lit. b MWSTG ) und damit eine Voraussetzung für die subjektive Steuerpflicht einer Person oder Personengesamtheit (vgl. Urteil 2C\_345/2020 vom 14. April 2021 E. 4.3.3). Der Auftritt nach aussen unter (bzw. in) eigenem Namen alleine begründet die subjektive Steuerpflicht allerdings noch nicht; erforderlich ist zusätzlich, dass eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt wird (Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 1bis lit. a MWSTG ). Nach der Rechtsprechung gelten als Indizien, die für eine selbständige Tätigkeit sprechen, etwa das Tragen des unternehmerischen Risikos, die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht und diese selbstständig organisieren zu können. Weitere Gesichtspunkte sind die Beschäftigung von Personal, die Vornahme erheblicher Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten, verschiedene und wechselnde Auftraggeber sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit. Ob eine Tätigkeit mehrwertsteuerrechtlich als selbständig oder unselbständig anzusehen ist, bestimmt sich aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (vgl. Urteil 2C\_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 3.4). Nach der Rechtsprechung zum alten Mehrwertsteuergesetz war zudem auch das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten ein wichtiges Indiz für Selbständigkeit (vgl. Urteil 2C\_262/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3), wobei das alte Gesetz den Aussenauftritt nicht als eigenständiges Merkmal des Unternehmens nannte (vgl. Art. 21 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG 1999; AS 2000 1300]).

## **E. 4.2**

Aufgrund einer Würdigung der gesamten Umstände und unter Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die Vorinstanz im vorliegenden Fall zum Schluss gelangt, dass die Beschwerdeführerin als Betreiberin des Therapiezentrums - und nicht die Therapeutinnen und Therapeuten - nach aussen aufgetreten sei. Weil die Therapeutinnen und Therapeuten nicht als selbständige Leistungserbringer gelten würden, seien ihre Umsätze gestützt auf Art. 10 Abs. 1 lit. a und b MWSTG 2009 der Beschwerdeführerin zuzurechnen (vgl. angefochtenes Urteil E. 5.3.1-5.3.4).

### **E. 4.2.1**

Gegen einen eigenständigen Aussenauftritt seitens der Therapeutinnen und Therapeuten spreche zunächst einmal der Online-Auftritt des Therapiezentrums, namentlich der Eintrag auf der Website search.ch sowie die Website der Beschwerdeführerin. Der Eintrag auf search.ch liste die einzelnen Behandlungen ohne jeglichen Verweis auf selbständige Therapeutinnen und Therapeuten auf und erwecke gesamthaft den Eindruck, das Therapiezentrum sei Teil des von der Beschwerdeführerin betriebenen Unternehmens. Auf der Website der Beschwerdeführerin werde von "Unsere[n] Therapeuten" gesprochen. Bei Fragen zu den einzelnen Therapeuten könne der Kunde sich an das Therapiezentrum wenden oder in der Apotheke vorbeikommen. Dort werde er beraten und es werde eine für ihn passende Therapieform gefunden. Zudem würden auf search.ch und auf der Website der Beschwerdeführerin zur Kontaktaufnahme alleine der Name des Verwaltungsratspräsidenten der Beschwerdeführerin respektive eine Telefonnummer des Therapiezentrums angegeben.

### **E. 4.2.2**

Auch die fehlende ausdrückliche Unterteilung der Räumlichkeiten wertete die Vorinstanz als Anhaltspunkt gegen einen eigenständigen Aussenauftritt der Therapeutinnen und

Therapeuten. Laut der Vorinstanz ist nur eine generelle Gebäudeanschrift für das Therapiezentrum vorhanden. Die einzelnen Therapeutinnen und Therapeuten würden nirgends ausdrücklich erwähnt und auch in den Räumlichkeiten selbst fänden sich keine Hinweise auf separate Geschäfte.

#### **E. 4.2.3**

Für einen eigenständigen Aussenaustritt spricht laut der Vorinstanz demgegenüber, dass die Therapeutinnen und Therapeuten die Rechnungsstellung besorgten. Da sämtliche Therapeutinnen und Therapeuten auch ausserhalb des Therapiezentrums tätig seien bzw. gewesen seien, sei auch davon auszugehen, dass sie (gegebenenfalls) eigenständig Buch führen und Sozialversicherungsbeiträge abrechneten. Zudem sei plausibel, dass die Therapeutinnen und Therapeuten ein Ausfall- bzw. Inkassorisiko trügen.

#### **E. 4.2.4**

Weiter hat die Vorinstanz erwogen, dass die Therapeutinnen und Therapeuten in die Arbeitsorganisation der Beschwerdeführerin eingebunden seien. Dafür stützt sich die Vorinstanz einerseits - wiederum - auf den Onlineauftritt der Beschwerdeführerin, andererseits auf den Umstand, dass die Beschwerdeführerin eine Beratung für die Leistungen der Therapeuten anpreise. Dadurch werde der Eindruck vermittelt, dass die Beschwerdeführerin das Angebot der einzelnen Therapeutinnen und Therapeuten nicht nur kenne, sondern durch ihre Beratung zumindest (mit-) beeinflusse. Infolgedessen, dass das Personal der Apotheke mit den Kundinnen Termine vereinbare, sei davon auszugehen, dass der Terminkalender der Therapeutinnen und Therapeuten in gewissen Fällen durch das Personal der Apotheke (mit-) bestimmt werde, zumal es aus wirtschaftlicher Sicht kaum Sinn ergäbe, wenn der gebuchte Therapeut die Therapie trotz vereinbartem Termin verweigern würde.

#### **E. 4.3**

In ihrer Analyse unterscheidet die Vorinstanz nicht zwischen der Frage des (eigenständigen) Aussenaustritts und der Frage, wie das Innenverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Therapeutinnen und Therapeuten zu qualifizieren ist und ob diese Personen gegebenenfalls selbst ein Unternehmen gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 betrieben. Effektiv hängen diese beiden Aspekte bis zu einem gewissen Grad zusammen: Wenn nämlich eine Person als Arbeitnehmerin in eine Arbeitsorganisation eingegliedert ist, der Weisungshoheit eines Arbeitgebers untersteht und selbst kein wirtschaftliches Risiko trägt, fehlt es solange an einem eigenständigen Aussenaustritt dieser Person, als das Subordinationsverhältnis - d.h. die Unselbständigkeit der Tätigkeit - nach aussen erkennbar ist. Ähnlich wie die Vorinstanz im angefochtenen Urteil hat denn auch das Bundesgericht die Aspekte des Aussenaustritts und der (Un-) Selbständigkeit der Tätigkeit in seiner bisherigen Rechtsprechung oft zusammen geprüft und sie nicht konsequent unterschieden (vgl. vor allem Urteil 2C\_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 4.2 und 4.3; vgl. ferner Urteile 2C\_927/2019 vom 10. Februar 2020 E. 2.2.7 und 2.2.8; 2C\_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 3.1; 2C\_261/2012 vom 23. Juli 2012 E. 4.3; 2C\_554/2010 vom 21. September 2011 E. 3.1 und 3.2). Allerdings präjudizieren sich diese zwei Aspekte nicht in jedem Fall. Augenfällig ist dies insbesondere dann, wenn die (wirtschaftliche) Selbständigkeit der (Dritt-) Person, die an der Leistungserbringung beteiligt ist, feststeht. Aus dieser Selbständigkeit kann nämlich nicht automatisch geschlossen werden, dass die Person im Rahmen der konkreten Leistungserbringung "als

Leistungserbringerin" - d.h. eigenständig bzw. im eigenen Namen - nach aussen auftritt. Ebenso gut kann in diesem Fall nämlich ein Dreiparteienverhältnis nach Art. 20 Abs. 3 MWSTG mit einem Aussen- und einem Innenverhältnis vorliegen (vgl. dazu oben E. 4.1.2).

#### **E. 4.4**

Die Anhaltspunkte dafür, dass die Therapeutinnen und Therapeuten im mehrwertsteuerlichen Sinne selbständig tätig sind (vgl. oben E. 4.2.3), wiegen im vorliegenden Fall im Lichte der Rechtsprechung (vgl. oben E. 4.1.4) jedenfalls nicht leicht. Unbestritten ist weiter auch, dass die Therapeutinnen und Therapeuten für die Zwecke der direkten Steuern und der Sozialversicherungen als selbständig erwerbstätig gelten und selbst mit den zuständigen Behörden abrechnen. Ob die Vorinstanz vor diesem Hintergrund den Therapeutinnen und Therapeuten noch die Selbständigkeit nach Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009 absprechen durfte, kann hier jedoch offenbleiben. Wem die Therapieleistungen zuzuordnen sind, richtet sich nämlich nicht nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009, sondern nach Art. 20 Abs. 1 MWSTG. Danach ist alleine entscheidend, ob die Therapeutinnen und Therapeuten oder die Beschwerdeführerin als Trägerin des Therapiezentrums gegenüber den Kunden als Leistungserbringer - d.h. eigenständig - aufgetreten sind.

#### **E. 4.5**

Diese Frage ist anhand einer objektiven Betrachtung der gesamten Umstände zu beantworten, wobei das Bundesgericht an die diesbezüglichen Feststellungen der Vorinstanz gebunden ist ( Art. 105 Abs. 1 BGG ), zumal diese jedenfalls nicht als offensichtlich unrichtig erscheinen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). Für einen eigenständigen Aussenauftritt der Therapeutinnen und Therapeuten spricht vorliegend alleine, dass sie normalerweise direkt mit den Kunden abrechneten. Die Rechnungsstellung ist als Anhaltspunkt für den eigenständigen Aussenauftritt zwar von einigem Gewicht (vgl. Urteil 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 5.1; IMSTEPF, a.a.O., S. 458 f.). Allerdings sind alle Therapeutinnen und Therapeuten unter der Umsatzschwelle von Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG geblieben, wie die Beschwerdeführerin selbst eingestanden hat, und mussten sie daher keine mehrwertsteuerkonforme Rechnungen nach Art. 26 Abs. 2 MWSTG ausstellen. Vor diesem Hintergrund überwiegen vorliegend die Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdeführerin als Betreiberin des Therapiezentrums - und nicht die Therapeutinnen und Therapeuten - gegenüber den Kunden als Leistungserbringerin aufgetreten ist (die Bewerbung der Therapieleistungen im Internet durch die Beschwerdeführerin, die Gestaltung der Therapieräumlichkeiten und die Möglichkeit der Buchung von Therapien bei der Beschwerdeführerin).

Nicht zu hören ist die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang mit der Behauptung, dass die Therapeuten im Therapiezentrum viele Kunden behandelt hätten, die sie selbst gewonnen und/oder schon vorher gehabt hätten. Diese Behauptung findet in den Feststellungen des angefochtenen Urteils keine Grundlage und ist als Novum vor Bundesgericht nach Art. 99 Abs. 1 BGG unzulässig.

#### **E. 4.6**

Nach dem Gesagten ist im Ergebnis nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Therapieleistungen der Beschwerdeführerin zugeordnet hat.

#### **E. 5**

Auch für den Fall, dass ihr die Leistungen zuzuordnen seien, bestreitet die Beschwerdeführerin, dass dadurch ein Leistungsverhältnis gemäss Art. 18 Abs. 1 MWSTG begründet werde. Denn sie habe selbst kein Entgelt erhalten. Werde dennoch ein Leistungsverhältnis angenommen, müsse eine Korrektur der Umsatzsteuerschuld nach Art. 41 Abs. 1 MWSTG Platz greifen, weil sie die Entgelte der Kunden nie erhalten habe.

Diese Vorbringen sind offensichtlich unbegründet. Die Kunden haben als Leistungsempfänger, deren Sicht für die Beurteilung des Entgelts massgebend ist (vgl. Urteile 2C\_307/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 5.3; 2C\_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.2), für die Therapieleistungen ein Entgelt im Sinne von Art. 3 lit. f MWSTG bezahlt. Damit liegt ein Leistungsverhältnis gemäss Art. 18 Abs. 1 MWSTG vor. Dass das Entgelt zumindest in einem ersten Schritt regelmässig nicht der Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin, sondern den Therapeutinnen und Therapeuten zugeflossen ist, schadet nicht. Wie die Beschwerdeführerin einerseits und die Therapeutinnen und Therapeuten andererseits das Entgelt untereinander aufteilen, ist eine Frage des mehrwertsteuerlichen Innenverhältnisses und berührt das mehrwertsteuerliche Aussenverhältnis zwischen dem Kunden und der Beschwerdeführerin nicht. Dementsprechend kann auch keine Rede davon sein, dass im Aussenverhältnis Debitorenverluste eingetreten wären, welche nach Art. 41 Abs. 1 MWSTG berücksichtigt werden müssten.

## **E. 6**

Eventualiter macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Therapieleistungen von der Steuer auszunehmen seien und sie aus diesem Grund keine zusätzliche Mehrwertsteuer schulde.

### **E. 6.1**

Die Vorinstanz hat ausgeführt, dass die streitbetroffenen Therapieleistungen nicht unter die Steuerausnahme für Heilbehandlungen im Humanmedizinbereich nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG fielen, weil das hier anwendbare kantonale Recht (Zürich) für die fraglichen Tätigkeiten weder eine Bewilligungspflicht noch eine Zulassung vorsehe (vgl. Art. 35 Abs. 1 MWSTV). Die Beschwerdeführerin anerkennt, dass die Würdigung der Vorinstanz im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts steht. Sie ist jedoch der Ansicht, dass diese Rechtsprechung zu Unrecht auf die Rechtslage im einzelnen Kanton abstelle, vor allem wenn eine Tätigkeit in gewissen Kantonen einer Bewilligungspflicht oder einer Zulassung unterliege und in anderen nicht.

### **E. 6.2**

Das Bundesgericht hat die Anknüpfung an die (kantonale) Bewilligungspflicht bzw. Zulassung bereits mehrmals geschützt (vgl. Urteile 2C\_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 4.5.5; vgl. zum alten Recht BGE 124 II 193 E. 7b; Urteil 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 3.1 und 3.2, in: ASA 76 S. 323). Abgesehen davon, dass diese Unterscheidung bereits im Gesetz angelegt und daher für das Bundesgericht in jedem Fall verbindlich ist ( Art. 190 BV ), hat das Bundesgericht die kantonale Bewilligung als qualitatives Merkmal anerkannt, das eine vernünftige und im mehrwertsteuerlichen Massenverfahren praktikable Abgrenzung gestattet (vgl. Urteil 2C\_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 4.5.5). Die Vorbringen der Beschwerdeführerin rechtfertigen es nicht, in ihrem Fall von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Folglich ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass die streitbetroffenen Therapieleistungen nicht unter die Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG fallen.

### **E. 7.1**

Die streitbetroffenen Therapieleistungen sind der Beschwerdeführerin zuzuordnen und nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Da keine Aufzeichnungen über die dafür bezahlten Entgelte vorhanden und die Aufzeichnungen somit unvollständig im Sinne von Art. 79 Abs. 1 MWSTG sind, durfte bzw. musste die ESTV eine Ermessensveranlagung vornehmen.

### **E. 7.2**

Die Beschwerdeführerin rügt lediglich, dass die Voraussetzungen der Ermessensveranlagung nicht gegeben seien. Die Schätzung der ESTV, die das Bundesgericht ohnehin nur unter dem Blickwinkel der offensichtlichen Unrichtigkeit bzw. der Willkür überprüfen könnte (vgl. Urteil 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.4 mit Hinweisen), beanstandet die Beschwerdeführerin nicht. Weiterungen dazu erübrigen sich.

### **E. 7.3**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz kein Bundesrecht verletzt hat, indem sie die Ermessensveranlagung der ESTV geschützt hat.

### **E. 8**

In Bezug auf den Kostenentscheid der Vorinstanz macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Gerichtskosten zu reduzieren und ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen sei. Die Vorinstanz habe eine formelle Rechtsverweigerung im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV begangen, weil sie zum Ergebnis gelangt sei, die Umsätze der Therapeuten hätten "aus mehrwertsteuerlicher Sicht" verbucht werden müssen. Dabei habe die Vorinstanz die einschlägige Bestimmung von Art. 70 Abs. 1 MWSTG über die Buchführung und die mehrwertsteuerlichen Aufzeichnungspflichten noch nicht einmal erwähnt.

Dieses Vorbringen ist offensichtlich unbegründet. Eine formelle Rechtsverweigerung liegt nach der Praxis des Bundesgerichts vor, wenn eine Behörde auf eine ihr frist- und formgerecht unterbreitete Sache nicht eintritt, obschon sie darüber befinden müsste ( BGE 144 II 184 E. 3.1 ; 135 I 6 E. 2.1). Da die Vorinstanz auf die Beschwerde eingetreten ist und sämtliche Anträge behandelt hat, lässt sich ihr jedenfalls keine formelle Rechtsverweigerung vorwerfen. Zwar hat das Bundesgericht erwogen, dass eine Rechtsverweigerung auch darin liegen kann, dass sich eine Behörde mit rechtsgenügend vorgebrachten Rügen des Beschwerdeführers gar nicht auseinandersetzt, wobei sich in einem solchen Fall das Verbot der Rechtsverweigerung mit dem Anspruch auf rechtliches Gehör ( Art. 29 Abs. 2 BV ) berührt (Urteile 1D\_8/2018 vom 3. April 2019 E. 4.1; 2C\_608/2017 vom 24. August 2018 E. 5.2). Aber auch eine solche Rechtsverweigerung liegt hier klarerweise nicht vor, hat sich die Vorinstanz doch sehr wohl mit den Rügen der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt. Selbst wenn die Erwägung der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin habe die Umsätze der Therapeutinnen und Therapeuten "mehrwertsteuerlich verbuchen" müssen, rechtlich unzutreffend wäre, läge darin noch keine Rechtsverweigerung.

### **E. 9**

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Beschwerdeführerin trägt die Gerichtskosten ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.