



Urteil vom 24. Oktober 2019

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch,
Richterin Sonja Bossart Meier,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X._____ GmbH, ...
vertreten durch lic. iur. Simon Schneider, Rechtsanwalt, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Steuerausnahme (Physiotherapie; 2011-2016).

Sachverhalt:**A.**

Die X._____ GmbH bezweckt gemäss Handelsregistereintrag das Betreiben einer Praxis für Physiotherapie, [...] sowie von weiteren Dienstleistungen [...]. Sie betrieb im hier relevanten Zeitraum [...] eine Physiotherapiepraxis. Geschäftsführer sowie einer der Gesellschafter ist A._____.

B.

Am 18. Februar 2014 wandte sich die B._____ AG namens der X._____ GmbH an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV, nachfolgend auch: Vorinstanz) und erklärte, sie sei bisher davon ausgegangen, dass die X._____ GmbH von der Steuer ausgenommen sei (recte wohl: von der Steuerpflicht befreit sei bzw. nicht subjektiv steuerpflichtig sei). Im darauffolgenden Schriftenwechsel stellte sich die B._____ AG auf den Standpunkt, die X._____ GmbH sei nicht steuerpflichtig, während die ESTV die gegenteilige Auffassung vertrat.

C.

Die ESTV trug die X._____ GmbH am 5. Juli 2016 rückwirkend per 22. September 2011 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen ein. Die B._____ AG wehrte sich mit Schreiben vom 25. Juli 2016 gegen die Eintragung, worauf die ESTV die Eintragung am 17. November 2016 bestätigte. Sie begründete dies damit, A._____ arbeite nur zu 80 % in der X._____ GmbH und weitere, bei der X._____ GmbH angestellte Personen verfügten nicht über eine Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung, weshalb die Gesellschaft nicht als ambulantes Behandlungszentrum gelten könne. Die Betriebsbewilligung des Kantons St. Gallen sei zudem erst [im Frühjahr] 2016 ausgestellt worden.

D.

Es folgten weitere Schriftenwechsel, zunächst zur Frage der Steuerpflicht der X._____ GmbH. Nachdem in dieser Frage keine Einigung erzielt werden konnte, setzten sich die X._____ GmbH und die ESTV über die Frage der Höhe der (allfälligen) Steuerforderung auseinander und fanden diesbezüglich zu einer Einigung. Auch gestattete die ESTV der X._____ GmbH nach der Saldosteuerersatzmethode abzurechnen. Umstritten blieb nach Meinung der Verfahrensbeteiligten die Frage der subjektiven Steuerpflicht, wobei diese von jener abhängig sei, ob die von der X._____ GmbH erbrachten physiotherapeutischen Leistungen steuerbar oder von der Steuer ausgenommen seien.

E.

Am 5. September 2018 erliess die ESTV eine Verfügung, in der sie erkannte, dass die X._____ GmbH für die Jahre 2011 bis 2016 (Zeit vom 22. September 2011 bis 31. Dezember 2016) nebst den bereits deklarierten Steuern (genauer: nebst jenen Steuern, die die X._____ GmbH nach eigenen Angaben zu entrichten hätte, wenn sie denn subjektiv steuerpflichtig wäre) Mehrwertsteuer im Betrag von Fr. 181'435.-- zuzüglich 4 % Verzugszins ab 1. März 2015 schulde. Sie begründete dies insbesondere damit, dass Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) bei natürlichen Personen davon ausgehe, dass diese ihre Tätigkeit selbständig ausübten. Bei Angehörigen von Heil- und Pflegeberufen im Angestelltenverhältnis bewirke das Arbeitsvertragsverhältnis, dass Entgelte für von Angestellten ausgeführte Heilbehandlungen zum Umsatz des Arbeitgebers zählten. Dieser Umsatz sei beim Arbeitgeber von der Steuer ausgenommen, sofern es sich um Heilbehandlungen handle und der Arbeitgeber aus mehrwertsteuerlicher Sicht selbst als anerkannter Erbringer von Heilbehandlungen gelte. Solle ein ambulantes Behandlungszentrum als Erbringer von Heilbehandlungen gelten, müsse gewährleistet sein, dass eine oder mehrere als Erbringer von Heilbehandlungen anerkannte Personen zu 100 % anwesend seien. Zudem müsse das Zentrum im Besitz einer kantonalen Institutsbewilligung sein, soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich sei. Erfülle ein Zentrum diese Voraussetzungen nicht, seien sämtliche durch das Zentrum erbrachten Leistungen zum massgebenden Steuersatz steuerbar, mit Ausnahme der Heilbehandlungen, die von einer Person durchgeführt würden, die als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannt sei. Das Zentrum müsse nachweisen können, dass die Behandlung von dieser Person erbracht worden sei. Da die X._____ GmbH, bei der sämtliche Physiotherapeuten im Angestelltenverhältnis tätig seien, jedenfalls bis zum [Frühjahr] 2016 über keine Institutsbewilligung verfügt habe und zudem A._____ immer nur zu lediglich 80 % bei der GmbH gearbeitet habe, erfülle die GmbH die Voraussetzungen, welche an ein ambulantes Behandlungszentrum gestellt würden, nicht. Im Übrigen sei fraglich, ob die Institutsbewilligung vom [Frühjahr] 2016 überhaupt als massgebend anzusehen sei, da die Stellvertreterin von A._____ keine kantonale Berufsausübungsbewilligung besitze, was aber Voraussetzung sei.

Das Bundesgericht habe zwar im Urteil 2A.331/2005 den Passus «nach der kantonalen Gesetzgebung» [noch nach der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer {aMWSTGV, AS 2000

1347}; der Artikel entspricht aber Art. 35 Abs. 1 Bst. b der Mehrwertsteuerordnung vom 27. November 2009 {MWSTV, SR 641.201}} als generelle Zulassung aufgrund der kantonalen Gesetzgebung bezeichnet, jedoch könne darunter nur eine positive Genehmigung verstanden werden. Zudem habe es auf den Grundsatz hingewiesen, dass mehrwertsteuerliche Bestimmungen über die Steuerbefreiung eher einschränkend als ausdehnend zu interpretieren seien. Das st. gallische Recht verneine gerade die Notwendigkeit einer Bewilligung, womit es nichts mehr positiv zu genehmigen gebe.

Während Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV eine kantonale Berufsausübungsbewilligung fordere, lasse Bst. b derselben Bestimmungen im Einklang mit den Anliegen des Gesetzgebers bei selbständig tätigen Naturärzten und Heilpraktikern eine Bestätigung des Kantons genügen, wonach die gemeldete Tätigkeit im Bereich der naturheilkundlichen Heilbehandlung von kranken oder verletzten Personen durch die betreffende Person ausgeübt werden dürfe und sie zur Berufsausübung zugelassen sei.

F.

Die X. _____ GmbH (nachfolgend: Beschwerdeführerin) erhob gegen die Verfügung der Vorinstanz vom 5. September 2018 am 8. Oktober 2018 Einsprache, die sie bei der ESTV mit dem Antrag, sie als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten, einreichte. Sie beantragt, die angefochtene Verfügung aufzuheben und die ESTV anzuweisen, die Eintragung der Beschwerdeführerin in das Register der Steuerpflichtigen rückwirkend per 22. September 2011 zu löschen (recte: und festzustellen, die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin entfalle). Eventualiter sei die Verfügung aufzuheben und die Sache zur Neufestsetzung der Steuerforderung im Sinn der Erwägungen an die ESTV zurückzuweisen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

F.a Die Beschwerdeführerin hält dafür, sie erbringe zur Hauptsache physiotherapeutische Heilbehandlungen, welche ihres Erachtens von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien. Mit den weiteren Leistungen in den Bereichen Trainingsplanung bzw. Sportlerbetreuung sowie zur Förderung und Unterstützung der Gesundheit bzw. in den Bereichen Fitness und Wellness würde die die Mehrwertsteuerpflicht begründende Umsatzgrenze von Fr. 100'000.-- pro Jahr nicht erreicht. Über eine Betriebsbewilligung als medizinisches Institut gemäss der kantonalen Gesundheitsgesetzgebung verfüge sie erst seit dem [Frühjahr] 2016. Für die Zeit davor beanspruche sie die Steuerausnahme gestützt darauf, dass sämtliche Heilbehandlungen

durch Personen durchgeführt worden seien, welche als Erbringer von Heilbehandlungen anerkannt seien.

F.b In Bezug auf die [im Frühjahr] 2016 erteilte Bewilligung verlange die Vorinstanz zusätzlich, dass eine Person zu 100 % anwesend sei, die Inhaberin einer Bewilligung sei. Dieses Erfordernis, welches in der Mehrwertsteuer Branchen-Info 21 enthalten sei, verletze Bundesrecht. Es fände weder im MWSTG noch in der MWSTV eine Grundlage. Mit diesem Erfordernis könnten in teleologischer Hinsicht keinerlei fiskalische Motive verfolgt werden, sondern einzig Anliegen der betrieblichen Qualitätssicherung im Gesundheitswesen, was weder Aufgabe noch Kompetenz des Bundes bzw. der Vorinstanz sei. Das Gesundheitsdepartement des Kantons St. Gallen habe ausdrücklich bestätigt, dass der medizinische Leiter eines ambulanten Instituts der Gesundheitspflege nach kantonalem Recht ohne weiteres in einem Teilzeitpensum tätig sein dürfe.

Zudem seien während der Abwesenheit von A. _____ andere Angestellte in der Praxis anwesend, welche als Erbringer von Heilbehandlungen anerkannt seien. Auch sei das Kriterium, dass eine oder mehrere als Erbringer von Heilbehandlungen anerkannte Personen zu 100 % anwesend sein müssten, erfüllt, wenn mehrere Personen gemeinsam die 100 %-ige Anwesenheit gewährleisten würden. Weiter würde die Vorinstanz das Kriterium der 100 %-tigen Anwesenheit zu Unrecht als Kriterium für das potenzielle Steuersubjekt (also zur Beurteilung der Frage, welche Kriterien eine Leistungserbringerin erfüllen müsse) verwenden, anstatt als Kriterium zur Beurteilung des Steuerobjektes (also zur Beurteilung der Frage, wann eine Physiotherapieleistung von der Mehrwertsteuer ausgenommen sei). Es sei nicht einzusehen, weshalb eine Physiotherapieleistung mehrwertsteuerrechtlich anders behandelt werden solle, je nachdem, ob der fachliche Leiter an einem anderen Tag praxisabwesend sei oder nicht.

F.c Vor dem [Frühjahr] 2016 habe sie (die Beschwerdeführerin) nicht über eine Institutsbewilligung des Kantons St. Gallen verfügt. Die Vorinstanz gehe mit Recht davon aus, dass trotzdem jene Umsätze von der Mehrwertsteuer auszunehmen seien, welche von Erbringern von Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG erbracht worden seien. Die von A. _____ als Inhaber einer Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung erwirtschafteten Umsätze würden denn auch ausgenommen. Die von den anderen angestellten Therapeuten erwirtschafteten Umsätze müssten jedoch auch ausgenommen werden, weil diese Therapeuten zur

Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen seien. Damit hätten auch diese als Inhaber einer Berufsausübungsbewilligung zu gelten. Sinngemäss macht die Beschwerdeführerin geltend, die Zulassung zur Ausübung der Heilbehandlung sei in Art. 35 Abs. 1 MWSTV neben der Bewilligung eingefügt worden, um der Vielfalt der kantonalen Zulassungsregimes zu den Gesundheitsberufen gerecht zu werden. Eine positive Genehmigung der Ausübung von Heilbehandlungen, könne auch mittels einer generell-abstrakten Zulassung erteilt werden. Das st. gallische Recht sehe eine solche Genehmigung für unselbständig tätige Physiotherapeuten vor. Die bei der Beschwerdeführerin angestellten Physiotherapeuten erfüllten die entsprechenden Voraussetzungen.

F.d Eventualiter seien zumindest jene Umsätze nach Massgabe der Kriterien zur Beurteilung des Steuerobjekts zu würdigen, welche die unselbständig und unter Aufsicht tätigen Physiotherapeuten im Namen der Beschwerdeführerin erzielt hätten, während der fachliche Leiter, A. _____, im ambulanten Behandlungszentrum anwesend gewesen sei.

G.

Die Vorinstanz entsprach dem formellen Antrag der Beschwerdeführerin, die Beschwerde als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Die Weiterleitung erfolgte am 6. Dezember 2018.

H.

Mit Vernehmlassung vom 21. Januar 2019 beantragt sie, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit dies entscheidungswesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Angefochten ist vorliegend die Verfügung der Vorinstanz vom 5. September 2018 (vgl. Sachverhalt Bst. E). Diese ist einlässlich begründet und die dagegen gerichtete Einsprache vom 8. Oktober 2018 wurde – auf Antrag der Einsprecherin bzw. Beschwerdeführerin – als Sprungbeschwerde (nachfolgend: Beschwerde) im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet (vgl. Sachverhalt Bst. F und G). Letzteres ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktionell zuständig (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-5368/2018 vom 23. Juli 2019 E. 1.2, A-5044/2017 vom 23. November 2018 E. 1.2 f., A-3678/2016 vom 6. August 2018 E. 1.2.2 f.).

1.3 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.4 Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

1.5 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2013, Rz. 1.54). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten

Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 1.5.1, A-3061/2018 vom 4. Juni 2019 E. 2.2, A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 1.3).

1.6 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

1.7

1.7.1 Der vorliegend umstrittene Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2011 bis 2016. Damit kommen das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG und die dazugehörige MWSTV zur Anwendung (Art. 112 Abs. 1 MWSTG e contrario).

1.7.2 Wird im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV; AS 1994 1464) verwiesen, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall – da die gesetzlichen Vorschriften soweit hier interessierend inhaltlich nicht geändert wurden – auch für das MWSTG übernommen werden kann.

1.8 Gemäss Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) sind Bundesgesetze und Völkerrecht für die rechtsanwendenden Behörden massgebend (vgl. dazu anstelle vieler BGE 142 II 182 E. 2.4.3). Art. 190 BV verbietet es den rechtsanwendenden Behörden, einer Norm in einem Bundesgesetz wegen Verfassungswidrigkeit die Anwendung zu versagen (sog. Anwendungsgebot; BGE 144 II 147 E. 7.2; vgl. dazu ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER/DANIELA THURNHERR, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. Aufl. 2016, N. 2089 f.) bzw. von einer klar formulierten Vorschrift des Bundesgesetzgebers, deren Wortlaut auch dem Sinn und Zweck der Regelung entspricht, abzuweichen (BGE 141 II 338 E. 3.1, vgl. Urteil des BGer 2C_703/2009 und 2C_22/2010 vom 21. September 2010 E. 4.4.2; Urteile des BVGer Urteile des BVGer A-6522/2016, A-4525/2017 vom 7. März 2018 E. 3.2, A-7025/2016 vom 5. Juli 2017 E. 1.2.4).

2.

2.1 Subjektiv steuerpflichtig 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 in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung gemäss AS 2009 5203). Eine Leistung gilt dabei grundsätzlich als von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt (Art. 20 Abs. 1 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). Bei der Ermittlung des massgebenden Umsatzes nicht zu berücksichtigen sind dabei insbesondere Entgelte für von der Steuer ausgenommene Leistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 MWSTG, soweit für diese Leistungen nicht gemäss Art. 22 MWSTG optiert wurde (Art. 21 Abs. 1 MWSTG; BGE 140 II 495 E. 2.2.2, Urteil des BVGer A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.1; s.a. Urteile des BVGer A-3061/2018 vom 4. Juni 2019 E. 3.5, A-5044/2017 vom 23. November 2018 E. 4.1; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, 2012, Art. 10 MWSTG N. 76).

2.2 Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

2.3

2.3.1 In Art. 21 Abs. 2 MWSTG sind als (objektive) Steuerausnahmen sog. «unechte» Steuerbefreiungen statuiert. Auf solchen Leistungen ist zwar keine Steuer abzuliefern. Jedoch bleibt derjenige, welcher die Leistung erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen auf dem entsprechenden Umsatz belastet oder er überwälzt diese verdeckt auf die Leistungsempfänger. Es wird aufgrund der Systemwidrigkeit dieser in Art. 21 MWSTG genannten Steuerausnahmen davon ausgegangen, dass diese «eher restriktiv» bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, 124 II 193 E. 5e; vgl. auch BGE 140 II 495 E. 2.3.4 e contrario; Urteile des BGer 2C_299/2009 vom 26. Juni 2010 E. 3.4, 2C_506/2007 vom 13. Februar 2008 E. 5). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 21 MWSTG

(wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck «richtig» auszulegen (BGE 138 II 251 E. 2.3.3; BVGE 2016/23 E. 2.3.1; Urteile des BVGer A-3061/2018 vom 4. Juni 2019 E. 3.5.1, A-7514/2014 vom 4. Februar 2016 E. 2.4.2; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG], Auslegung N. 27 f.). Trotz Kritik an diesen (systemwidrigen) Ausnahmen wurden sie aus sozialpolitischen (worunter auch die Ausnahmen im Bereich der Medizin und der Kultur gehören) oder fiskalischen Gründen sowie aus Praktikabilitätsüberlegungen auch im geltenden MWSTG beibehalten (Urteil des BVGer A-3061/2018 vom 4. Juni 2019 E. 3.5.1; ANNE TISSOT BENEDETTO, Kommentar zum MWSTG, Art. 21 N. 1; Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885, 6963, Art. 21 MWSTG).

2.3.2 Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG sind von der Mehrwertsteuer ausgenommen (soweit hier interessierend) die von Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen; der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten. Dabei hat er gemäss Art. 21 Abs. 5 MWSTG das Gebot der Wettbewerbsneutralität zu beachten.

2.3.2.1 Als Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG gelten gemäss Art. 35 Abs. 2 Bst. d MWSTV namentlich Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen.

2.3.2.2 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 selbstständigen 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 Steuerausnahmegvorschrift (zum MWSTG:

Urteile des BVGer A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.2.2, A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3.4, A-7514/2014 vom 4. Februar 2016 E. 2.4.7; 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-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.2.2, A-7514/2014 vom 4. Februar 2016 E. 2.4.7). 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).

2.3.3 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).

2.3.4 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-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.4, A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3.5, A-7514/2014 vom 4. Februar 2016 E. 2.4.4; 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.

2.3.5 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-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.5, A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3.6).

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) bereits ausführlich auseinandergesetzt. Dabei wurde darauf hingewiesen, dass mit dem Abstellen auf eine kantonale 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 (E. 1.8; siehe zum Ganzen Urteile des BVGer A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.5, A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3.6 m.w.Hw.).

2.4

2.4.1 In Ziff. 2.6 der MWST-Branchen-Info der ESTV Nr. 21 «Gesundheitswesen» (im Folgenden: MBI 21) findet sich folgende Regelung betreffend die mehrwertsteuerliche Anerkennung von Physiotherapeutinnen und Physiotherapeuten als Erbringer von Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG:

«Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als Physiotherapeut oder Physiotherapeutin oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).»

2.4.2 Die Kategorie des «ambulanten Behandlungszentrums» figuriert heute in Ziff. 5 der MBI 21.

2.5

2.5.1 Gemäss st. gallischem Recht gilt der Beruf der Physiotherapeutin bzw. des Physiotherapeuten als Beruf der Gesundheitspflege (Art. 3 Abs. 1 Bst. c der st. gallischen Verordnung vom 21. Juni 2011 über die Ausübung von Berufen der Gesundheitspflege [sGS 312.1; nachfolgend: VBG]). Wer einen Beruf der Gesundheitspflege im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ausübt, ist selbständig tätig (Art. 5 Abs. 1 Bst. a VBG), wer im Namen und auf Rechnung einer Drittperson einen solchen Beruf ausübt, ist hingegen unselbständig tätig (Art. 5 Abs. 1 Bst. b VBG). Unter Aufsicht tätig ist schliesslich, wer unter fachlicher Verantwortung und Aufsicht einer Person handelt, welche die Voraussetzungen für die selbständige Berufsausübung im entsprechenden Fachbereich erfüllt (Art. 5 Abs. 2 VBG).

2.5.2 Wer einen Beruf der Gesundheitspflege, also auch den des Physiotherapeuten bzw. der Physiotherapeutin, selbständig ausübt, bedarf der Bewilligung (Art. 6 Abs. 1 VBG), wobei diese mit Einschränkungen fachlicher, zeitlicher und räumlicher Art sowie mit Bedingungen und Auflagen verbunden werden kann (Art. 6 Abs. 2 VBG). Demgegenüber bedürfen die unselbständige Tätigkeit und die Tätigkeit unter Aufsicht keiner Bewilligung, soweit nicht besondere Bestimmungen eine Bewilligungspflicht festlegen (Art. 7 Abs. 1 VBG). Letzteres (also eine Bewilligungspflicht für eine unselbständige Tätigkeit und die Tätigkeit unter Aufsicht) ist im Bereich der

Physiotherapie im st. gallischen Recht nicht der Fall. Zur unselbständigen Tätigkeit ist hingegen nur berechtigt, wer die Voraussetzungen für die selbständige Berufsausübung erfüllt (Art. 7 Abs. 2 VBG), zur Tätigkeit unter Aufsicht, wer über eine kantonal anerkannte Ausbildung im entsprechenden Fachbereich verfügt (Art. 7 Abs. 3 Satz 1 VBG).

2.5.3 Die Bewilligung zur Ausübung des Berufs als Physiotherapeutin oder Physiotherapeut setzt als Fähigkeitsnachweis die Erfüllung der Voraussetzungen nach Art. 47 der (eidgenössischen) Verordnung vom 27. Juni 1995 über die Krankenversicherung (KVV, SR 832.102) voraus (Art. 22 Abs. 1 VBG). Demnach haben Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen im Kanton St. Gallen nachzuweisen, dass sie ein Diplom einer Schule für Physiotherapie, das von einer von den Kantonen gemeinsam bezeichneten Stelle anerkannt oder als gleichwertig anerkannt worden ist, oder ein solches nach dem Bundesgesetz vom 13. Dezember 2002 über die Berufsbildung (BBG, SR 412.10) besitzen (Art. 47 Abs. 1 Bst. a VVG) und eine zweijährige praktische Tätigkeit bei einem Physiotherapeuten, einer Physiotherapeutin oder einer Organisation der Physiotherapie, die nach der KVV zugelassen sind, in einer physikalisch-therapeutischen Spezialabteilung eines Spitals oder in einer fachärztlichen Praxis unter der Leitung eines Physiotherapeuten oder einer Physiotherapeutin, welche die Zulassungsvoraussetzungen der KVV erfüllen, absolviert haben (Art. 47 Abs. 1 Bst. b KVV).

3.

Im vorliegenden Verfahren geht es um die von der Beschwerdeführerin erbrachten physiotherapeutischen Leistungen. Weitere, ebenfalls von ihr erbrachte Leistungen sind in Bezug auf die Frage, ob sie mehrwertsteuerlich relevant sind, unumstritten. Aktenkundig und nicht bestritten ist zudem, dass die Beschwerdeführerin die Umsatzgrenze, ab welcher sie der Mehrwertsteuer zwingend untersteht, nur erreicht, wenn die fraglichen physiotherapeutischen Leistungen (teilweise) als mehrwertsteuerpflichtige Leistungen zu gelten haben. Damit sind die übrigen, von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen zwar insofern Teil des Anfechtungsobjekts, als sie allenfalls in die konkrete Steuerberechnung einzubeziehen sind, bilden jedoch nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Weiter ist unbestritten, dass der Beschwerdeführerin erst [im Frühjahr] 2016 eine Betriebsbewilligung des Kantons St. Gallen ausgestellt worden ist. Unabhängig davon, ob darin eine Institutsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG in Verbindung mit Ziff. 5.1 MBI 21 gesehen wird – was umstritten ist –, kann sie erst ab diesem Zeitpunkt Wirkung entfalten. Was den

hier ebenfalls zu beurteilenden Zeitraum vom 22. September 2011 bis 7. März 2016 anbelangt, ist daher zu prüfen, ob die von der Beschwerdeführerin erbrachten physiotherapeutischen Leistungen unabhängig von einer Institutsbewilligung mehrwertsteuerpflichtig sind oder nicht. Diese Frage kann auch für den Zeitraum bis Ende 2016 – also den gesamten, vom vorliegenden Verfahren umfassten Zeitraum – beantwortet werden (E. 3.1). Sofern die objektive Steuerpflicht verneint wird, kann die Frage, ob die Beschwerdeführerin ab dem [Frühjahr] 2016 über eine Betriebsbewilligung verfügte, offengelassen werden (E. 3.2). Schliesslich wird noch auf den Eintrag der Beschwerdeführerin im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen (recte: deren subjektive Steuerpflicht) einzugehen sein (E. 3.3).

3.1 Leistungen von Physiotherapeutinnen und Physiotherapeuten, die die in Gesetz und Verordnung vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen, sind von der Mehrwertsteuer ausgenommen (E. 2.3.2). Damit ist zu prüfen, wie die im Gesetz formulierten Voraussetzungen zu verstehen sind und ob diese in Bezug auf die Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen, die bei der Beschwerdeführerin angestellt sind bzw. waren, erfüllt sind. Vorauszuschicken ist, dass die Beschwerdeführerin die erbrachten Leistungen den einzelnen Physiotherapeutinnen und Physiotherapeuten zuordnen konnte, weshalb es der Vorinstanz überhaupt erst möglich war, zu prüfen, ob die von A. _____ selbst ausgeführten Physiotherapiebehandlungen von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen waren.

3.1.1 A. _____ verfügt über eine Berufsausübungsbewilligung als Physiotherapeut. Diese liegt in den Akten. Im Übrigen ist zwischen den Parteien auch nicht bestritten, dass die von A. _____ selbst durchgeführten physiotherapeutischen Behandlungen von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen darstellen.

3.1.2 Die übrigen Therapeutinnen und Therapeuten verfügen nicht über eine solche Berufsausübungsbewilligung. Die Beschwerdeführerin macht jedoch geltend, diese seien nach st. gallischem Recht zur Ausübung der Physiotherapie zugelassen, wie es Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV vorsehe. Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, die Ausübung des Berufs durch die hier interessierenden Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen werde im Kanton St. Gallen lediglich geduldet. Eine Bewilligung könne darin nicht erblickt werden.

3.1.3 In rein sprachlicher Hinsicht fällt auf, dass Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV von «zulassen» spricht, wodurch die entsprechenden Leistungen von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, während die Rechtsprechung entschieden hat, dass reines «Dulden» einer Tätigkeit diese nicht zu einer von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Leistung macht. «Zulassen» und «dulden» können gemäss Duden, also im allgemeinen Sprachgebrauch, als Synonyme verwendet werden. Allerdings kann das Wort «zulassen» zudem auch im Sinne von «eine Bestätigung erteilen» verstanden werden. Die französische Fassung von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV spricht von «autoriser», die italienische von «ammettere». Diese Formulierungen, insbesondere die französischsprachige, bringen deutlicher als die deutschsprachige Version zum Ausdruck, dass es sich beim «Zulassen» um eine positive Anordnung handeln muss und reines Dulden, wie von der Rechtsprechung bereits entschieden, nicht genügt. Weiter ist gemäss Rechtsprechung ebenfalls ungenügend, wenn der Kanton bestätigt, dass für die Ausübung einer Tätigkeit keine Bewilligung erforderlich ist. Fraglich ist damit, ob im st. gallischen Recht (E. 2.5) eine positive Anordnung zu sehen ist, die sowohl über das reine Dulden als auch über eine Bestätigung, dass keine Bewilligung notwendig ist, hinausgeht.

3.1.4 Die Vorinstanz geht davon aus, dass dies nicht der Fall ist. Sie stützt sich insbesondere auf Art. 7 Abs. 1 VBG, wonach die unselbständige Tätigkeit als Physiotherapeut bzw. Physiotherapeutin und zur Tätigkeit unter Aufsicht gerade keiner Bewilligung bedürfe. Damit – so die Vorinstanz – erübrigten sich Weiterungen. Die Beschwerdeführerin legt demgegenüber mehr Gewicht auf die Abs. 2 und 3 von Art. 7 VBG. Dort wird unter Hinweis auf weitere Artikel im kantonalen und Bundesrecht näher ausgeführt, unter welchen Bedingungen Personen zur unselbständigen Tätigkeit und zur Tätigkeit unter Aufsicht berechtigt sind.

3.1.5 Zwar ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass Art. 7 Abs. 1 VBG (E. 2.5.2) für sich allein gelesen vermuten lässt, es liege ein Fall vor, in dem der Kanton bestätigt, dass physiotherapeutische Leistungen ohne Bewilligung erbracht werden könnten. Eine solche Bestätigung hätte die Rechtsprechung nicht als Bewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG anerkannt (E. 2.3.2.2). Art. 7 Abs. 1 VBG ist aber im Zusammenhang mit den übrigen Absätzen zu lesen. Die Absätze 2 und 3 von Art. 7 VBG halten demgegenüber gerade fest, unter welchen Voraussetzungen eine Person zur Ausübung solcher Leistungen berechtigt ist. Eine solche positive Anordnung hat als ausdrückliche Zulassung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (E. 2.3.2.2 a.E.) zu gelten. Art. 7 Abs. 1 VBG besagt, so

gelesen, nur, dass keine Bewilligung im Sinne eines Dokuments notwendig ist; die in Art. 7 Abs. 2 und 3 VBG genannten Voraussetzungen müssen aber erfüllt werden, ansonsten eine Person eben gerade nicht zur Ausübung des Berufs als Physiotherapeut bzw. Physiotherapeutin zugelassen ist. Im Kanton St. Gallen ist zudem das Gesundheitsdepartement als Vollzugsbehörde befugt, in den Praxen unangemeldete Kontrollen und Inspektionen durchzuführen oder durchführen zu lassen, Beweismittel zu erheben, unbefugte Praxen zu schliessen sowie die Beseitigung unerlaubter Behandlungs- und Auskündigungsmittel zu veranlassen. Dazu muss den Beauftragten der Vollzugsbehörde der unbeschränkte Zutritt zu den Praxis- und Geschäftsräumen gewährt werden (Art. 2 VBG). Es wird also (auf kantonalgesetzlicher Stufe) nicht einfach geduldet, dass Personen als Physiotherapeuten arbeiten, sondern diese haben konkret festgehaltene Bedingungen zu erfüllen, was auch kontrolliert werden kann. Sind die Bedingungen erfüllt, sind die Physiotherapeutinnen und Physiotherapeuten im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV zur Berufsausübung zugelassen, ohne dass ein entsprechendes Schriftstück ausgestellt werden müsste. Würde dies anders gesehen, wäre zudem fraglich, welche Fälle denn überhaupt noch unter Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV subsummiert werden könnten, wenn in jedem Fall eine Bewilligung (im Sinne eines Dokuments, in dem die Bewilligung festgehalten wird) notwendig wäre.

3.1.6 Die Vorinstanz bringt gestützt auf die Entstehungsgeschichte von Art. 35 MWSTV einerseits vor, die Bestimmung sei nur auf selbständig tätige Personen anwendbar, und andererseits, es seien Naturärztinnen und -ärzte sowie Heilpraktiker und Heilpraktikerinnen davon betroffen. Auf den letzten Punkt ist nicht weiter einzugehen, werden doch Physiotherapeutinnen und Physiotherapeuten sowohl im Gesetz als auch in der Verordnung bei den Steuerausnahmen ausdrücklich erwähnt. Es gibt keinen Grund, die entsprechenden Bestimmungen anhand der Entstehungsgeschichte gegen ihren Wortlaut auszulegen. In Bezug auf den ersten Punkt ist festzuhalten, dass das Gesetz selbst nicht von einer Berufsausübungsbewilligung für die «selbständige» Tätigkeit spricht. Dieses Erfordernis ergibt sich einzig aus Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV. Da dieser Buchstabe vorliegend aber gar nicht zur Debatte steht, fragt sich nur noch, ob unter «Ausübung» in Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV die selbständige Ausübung gemeint ist.

Das Erfordernis wird aber ohnehin erst auf Verordnungsstufe erwähnt. Das Gesetz selbst zählt nur die Berufsgruppen auf, äussert sich jedoch nicht dazu, ob die Tätigkeit selbständig oder unselbständig ausgeübt wird. Auch wäre jede Person, die für eine andere – also auch eine juristische – Person

arbeitet, dann als unselbständig tätig anzusehen. Allerdings hat die Vorinstanz bereits anerkannt, dass die von A. _____ erbrachten Leistungen von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, obwohl er für die Beschwerdeführerin tätig ist und daher mehrwertsteuerrechtlich nicht selbst als Leistungserbringer gilt (E. 2.1). Zusammenfassend findet das vorinstanzliche Abgrenzungskriterium «Selbständigkeit» für die hier fraglichen angestellten Physiotherapeutinnen und Physiotherapeuten keine Stütze im MWSTG.

3.1.7 Soweit sich die Vorinstanz auf die Rechtsprechung stützt, ist ihr ebenfalls nicht zu folgen, zumal diese selektiv zitiert wird. Im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5098/2016 vom 4. Juli 2017 E. 4.1.4 bestätigte das Gericht in sachverhaltlicher Hinsicht die Darstellung der ESTV, wonach nicht sämtliche Physiotherapeutinnen des dortigen Vereins eine kantonale Berufsausübungsbewilligung vorgelegt hätten. Mit der Rechtsposition der Vorinstanz, dass sämtliche Physiotherapeutinnen eine solche hätten vorlegen müssen, setzte es sich hingegen nicht ausdrücklich auseinander, weil es die Beschwerde schon aus anderen Gründen abwies.

In Bezug auf das Urteil A-389/2017 vom 13. September 2017 hält die Vorinstanz fest, die Beschwerdeführerin im damaligen Verfahren habe eine «attestation concernant la médecine traditionnelle chinoise dans le Canton de Vaud» (Bescheinigung betreffend die traditionelle chinesische Medizin im Kanton Waadt) ins Recht gelegt, welche unter anderem folgenden Text enthalten habe: «ils sont habilités à pratiquer leur profession dans le canton de Vaud et à dispenser des traitements médicaux à des personnes malades ou blessées» («sie sind berechtigt, ihren Beruf im Kanton Waadt auszuüben und kranken und verletzten Personen Heilbehandlungen zu erbringen»; Übersetzungen gemäss Vorinstanz). Obwohl es sich um «attestations» gehandelt habe, habe der Kanton Waadt in einem Brief an die ESTV geschrieben, dass es sich bei den «attestations» nicht um eine Berufsausübungsbewilligung im formellen Sinne handle. Das Bundesverwaltungsgericht sei zum selben Schluss gekommen.

Die Vorinstanz übersieht hier zweierlei. Einerseits hat im vorliegenden Fall das Gesundheitsdepartement des Kantons St. Gallen gerade bestätigt, dass die bei der Beschwerdeführerin aktuell angestellten Physiotherapeutinnen und -therapeuten ihre Tätigkeit ausüben dürften, weil sie die entsprechenden Bedingungen erfüllen (Bestätigung vom 3. Oktober 2017, in Beschwerdebeilage 21). Andererseits zitiert die Vorinstanz – wie erwähnt –

nur auszugsweise aus dem erwähnten Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (Urteil A-389/2017 vom 13. September 2017). Der Wortlaut der «attestations» so wie er im genannten Urteil in E. 5.2.1 wiedergegeben wurde, lautet nämlich: «Les personnes pratiquant la médecine traditionnelle chinoise ne sont pas des professionnels de la santé au sens du droit sanitaire vaudois. Toutefois et sur la base de la loi sur la santé publique et de la jurisprudence constante des Tribunaux vaudois, ils sont habilités à pratiquer leur profession dans le canton de Vaud et à dispenser des traitements médicaux à des personnes malades ou blessées» (Übersetzung nur hier: «Personen, die die traditionelle chinesische Medizin praktizieren, sind keine Angehörigen von Gesundheitsberufen im Sinne des waadtländischen Gesundheitsrechts. Dennoch sind sie aufgrund des Gesetzes über die öffentliche Gesundheit und der konstanten Rechtsprechung der waadtländischen Gerichte berechtigt, ihren Beruf im Kanton Waadt auszuüben und kranken und verletzten Personen Heilbehandlungen zu erbringen»). Dann folgte eine Passage, in welcher angegeben wird, für wen und welche Zeitspanne die jeweilige «attestation» galt. Hier stand also explizit, dass nach kantonalem Recht die im damaligen Fall zu beurteilende traditionelle chinesische Medizin kein rechtlich anerkannter Heilberuf im Sinne des Gesetzes sei. Die kantonale Behörde bestätigte mit den «attestations» also nur, dass sie die Personen nicht an der Ausübung ihrer Tätigkeit hindern würde. Hierin lässt sich tatsächlich nur ein Dulden, nicht aber eine ausdrückliche Bestätigung der Zulassung zur Ausübung der Tätigkeit erkennen. In Auslegung der entsprechenden Bestimmungen kam das Bundesverwaltungsgericht im genannten Urteil zudem zum Schluss, dass die Personen, welche die traditionelle chinesische Medizin ausübten eine Bewilligung hätten haben müssen, die gerade nicht vorlag (E. 6.5 und 7.1 des genannten Urteils).

3.1.8 Im vorliegenden Fall hingegen findet sich im st. gallischen Recht eine positive Anordnung für die Frage, welche Personen zur Ausübung von Gesundheitsberufen, insbesondere auch als Physiotherapeutinnen und -therapeuten, zugelassen sind. Mit anderen Worten bestehen klare Regeln, unter welchen Voraussetzungen Personen diese Berufe ausüben dürfen. Von einer reinen Duldung kann keine Rede sein; vielmehr handelt es sich um die in Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV verlangte Zulassung nach der kantonalen Gesetzgebung.

3.1.9 Schliesslich sind rechtliche Bestimmungen «richtig» auszulegen, was in Bezug auf Ausnahmebestimmungen eine restriktive Auslegung zur Folge haben kann (vgl. E. 2.3.1). Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass

nur Personen, die tatsächlich Gesundheitsberufe ausüben unter die Bestimmung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG fallen sollen. Der Gesetzgeber wollte aus gesundheitspolitischen Gründen offensichtlich, dass Patientinnen und Patienten nicht (direkt) mit der Mehrwertsteuer belastet werden. Allerdings ist eine gewisse Ungleichbehandlung im Gesetz angelegt, indem letztlich der Kanton, in welchem der entsprechende Beruf ausgeübt wird, bestimmt, ob es sich um einen Beruf der entsprechenden Kategorie handelt oder nicht. Dies lässt sich damit erklären, dass das Gesundheitswesen mehrheitlich Sache der Kantone ist (vgl. Art. 117a ff. BV i.V.m. Art. 3 BV; TOMAS POLEDNA, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, 3. Aufl. 2014, Bd. 2, Art. 118 Rz. 5). In diese Kompetenzordnung sollte nicht mittels der Gesetzgebung zur Mehrwertsteuer eingegriffen werden. Das bedeutet, dass die kantonale Regelung zu beachten ist, dass also, wenn ein Kanton einen der in Gesetz und Verordnung genannten Berufe als Gesundheitsberuf anerkennt, die Steuerausnahme zu gewähren ist. Wie gesehen anerkennt der Kanton St. Gallen Physiotherapeutinnen und Physiotherapeuten als Angehörige von Gesundheitsberufen, sofern sie bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Diese ausdrückliche Anerkennung ist mehrwertsteuerlich zu beachten.

3.1.10 Zuletzt ist zwar nicht zu verkennen, dass der Vorinstanz ein gewisser Aufwand dadurch entstehen kann, dass sie in einem Fall wie dem vorliegenden prüfen muss, ob die Voraussetzungen für die Anerkennung gegeben sind. Allerdings kann allein der Umstand, dass ein gewisser Aufwand betrieben werden muss, nicht dazu führen, dass rechtliche Bestimmungen nicht ihrem Sinn nach anzuwenden wären. Ausserdem hat das kantonale Gesundheitsdepartement im vorliegenden Fall bestätigt, dass zumindest die aktuell von der Beschwerdeführerin beschäftigten Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen die kantonalen Anforderungen an die Ausübung dieses Berufes erfüllen (E. 3.1.7). Nicht bestritten und zudem aktenkundig ist, dass die Diplome, Anerkennungsschreiben und Praktikumsbescheinigungen der übrigen Physiotherapeutinnen und -therapeuten denjenigen entsprechen, die für die im genannten Schreiben explizit anerkannten Personen ausgestellt wurden. Da das Gesundheitswesen mehrheitlich Sache der Kantone ist (E. 3.1.9), hat sich eine Bundesbehörde wie die Vorinstanz nicht über die Interpretation eines Kantons von dessen eigenen Gesetzen hinwegzusetzen, zumal die kantonale Hoheit im Gesundheitswesen im MWSTG ihren Niederschlag gefunden hat (E. 2.3.2.2 und 2.3.5).

3.1.11 Damit ist festzuhalten, dass die von der Beschwerdeführerin zwischen dem 22. September 2011 und dem 31. Dezember 2016 ausgeführten Physiotherapieleistungen von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, womit im vorliegenden Fall unbestrittenermassen und ohne weiteres auch ihre subjektive Steuerpflicht – wie beantragt – entfällt.

3.2 Zwar möchten die Parteien zusätzlich die Frage gerichtlich klären, ob die Beschwerdeführerin darüber hinaus ab dem [Frühjahr] 2016 auch deshalb von der Steuer ausgenommene Leistungen erbringt, weil sie als ambulantes Behandlungszentrum im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Ziff. 5 MBI 21 gilt (was von der Vorinstanz bestritten wird). In Anbetracht des Umstandes, dass die Beschwerde bereits darum gutzuheissen ist, weil sämtliche bei der Beschwerdeführerin angestellte Physiotherapeuten und -therapeutinnen nach kantonalem Recht zugelassen sind und die Beschwerdeführerin somit in Bezug auf die Physiotherapie von der Steuer ausgenommene Leistungen erbringt, würde es sich einzig um ein obiter dictum handeln, dem für ein allfälliges weiteres Verfahren bezüglich anderer Steuerperioden keine präjudizielle Bedeutung zukäme. Damit ist auf diesbezügliche Ausführungen zu verzichten.

3.3 Die Vorinstanz weist den von der Beschwerdeführerin gestellten Antrag, die Eintragung im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen rückgängig zu machen (was als Antrag zu verstehen ist, es sei festzustellen, dass ihre subjektive Steuerpflicht entfalle), nur implizit ab, indem sie die Beschwerdeführerin zur Zahlung von Mehrwertsteuern verpflichtet. Folglich genügt es im vorliegenden Fall nicht, die vorinstanzliche Verfügung in Gutheissung der Beschwerde aufzuheben. Im Dispositiv des vorliegenden Urteils ist zusätzlich – wie ebenfalls sinngemäss beantragt – festzustellen, dass die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin entfällt.

4.

4.1 Ausgangsgemäss sind der Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 5'000.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

4.2 Die obsiegende, vertretene Beschwerdeführerin hat gemäss Art. 64 Abs. 1 und Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zu lasten der Vorinstanz. Diese ist praxisgemäss auf Fr. 7'500.-- festzusetzen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Verfügung vom 5. September 2018 aufgehoben. Es wird festgestellt, dass die Beschwerdeführerin in den hier zu beurteilenden Steuerperioden nicht subjektiv steuerpflichtig war.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 7'500.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Susanne Raas

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 ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen 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: