Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-310/2009
{T 0/2}

Urteil vom 7. Mai 2010

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Nadine Mayhall.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Steuerpflicht Homöopathie, Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG; 1. Semester 2006 bis 2. Semester 2007).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Sinne von Art. 772 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) mit Sitz in ... . Der Zweck der Gesellschaft besteht gemäss Eintrag im Handelsregister insbesondere in der Erbringung von Dienstleistungen auf dem Gebiet der Naturheilkunde und der Homöopathie. Leiterin der X._____ ist A._____.

B.
Per 1. Januar 2006 wurde die X._____ in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Mit Wirkung ab demselben Zeitpunkt wurde ihr die Abrechnung zu den Saldosteuersätzen von 6 % für die Tätigkeit "Homöopathin" sowie von 0,6 % für die Abgabe bzw. den Verkauf von Medikamenten bewilligt.

Mit Schreiben vom 5. September 2006 bestritt die X._____ ihre Steuerpflicht und ersuchte für den Fall, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) an der Steuerpflicht festhalten sollte, um Erlass eines einsprachefähigen Entscheids.

Zur Abklärung der Steuerpflicht ersuchte die ESTV die X._____ mit Schreiben vom 31. Januar 2008 um Angabe der Umsatzzahlen für die Jahre 2005, 2006 und 2007. Die X._____ erklärte der ESTV gegenüber, einen Umsatz von über Fr. 75'000.-- pro Jahr zu erzielen. Unter Hinweis auf ihre Tätigkeit auf dem Gebiet der Heilbehandlung stellte sie sich jedoch auf den Standpunkt, dass die entsprechenden Entgelte steuerbefreit seien, und ersuchte die ESTV um den Erlass eines einsprachefähigen Entscheids.

Mit Entscheid vom 16. Juni 2008 bestätigte die ESTV die Steuerpflicht der X._____. Mangels Angaben seitens der Steuerpflichtigen setzte die ESTV die für die Steuerperioden 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2007 nachzufordernde Steuer ermessensweise auf Fr. 18'000.-- zuzüglich Verzugszins fest. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 16. Juni 2008 machte die ESTV ihre Steuerforderung in Höhe von Fr. 18'000.-- geltend.

C.
Mit Schreiben vom 15. Juli 2008 reichte die X._____ zwei Abrech-

nungen betreffend die Steuerperioden 1. Semester 2006 bis 2. Semester 2007 nach und wies dabei eine Mehrwertsteuerschuld von insgesamt Fr. ... aus. Gleichzeitig erhob die X._____ mit Schreiben vom 16. Juli 2008 Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 16. Juni 2008. Sie beantragte, der angefochtene Entscheid sowie die EA Nr. ... vom 16. Juni 2008 seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass die X._____ nicht mehrwertsteuerpflichtig sei.

Mit Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2008 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut. Sie bestätigte die Steuerpflicht der X._____ bewilligte ihr lediglich den Saldosteuersatz von 6 % für die Tätigkeit "Naturheilarztpraxis" mit Wirkung per 1. Januar 2006 und setzte die für die Steuerperioden 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2007 nachzufordernde Steuer auf Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5 % seit dem 1. Juni 2007 fest.

D.
Gegen diesen Einspracheentscheid der ESTV vom 2. Dezember 2008 erhob die X._____ (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 16. Januar 2009 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte, der angefochtene Entscheid sowie die EA Nr. ... seien unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben. Des Weiteren stellte sie den Antrag, es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin nicht mehrwertsteuerpflichtig sei; eventualiter sei diese Feststellung auf den streitigen Abrechnungszeitraum zu beschränken und für die Zukunft offen zu lassen.

In ihrer Vernehmlassung schloss die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge.

Auf die Begründung der Anträge wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der Departemente und der ihnen unterstellten

oder administrativ zugeordneten Dienststellen der Bundesverwaltung (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG).

1.2 Das Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht wird grundsätzlich von der Dispositionsmaxime beherrscht. Die Bestimmung des Streitgegenstands obliegt demnach regelmässig den Parteien (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N. 1.56, 3.198).

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid. Er bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstands begrenzt. Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist demnach das in der angefochtenen Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit es im Streit liegt (BGE 135 V 141 E. 1.4.2, 125 V 413 E. 2a; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N. 2.7 f.).

1.3 Grundsätzlich können mit der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht auch Feststellungsbegehren gestellt werden, sofern an der konkreten Feststellung – welche eine Rechtsfrage zu betreffen hat – ein schutzwürdiges Interesse besteht. Zu beachten bleibt aber die Subsidiarität von Feststellungsentscheiden; sie sind nicht zulässig, wenn Leistungs- oder Gestaltungsentscheide möglich sind (BGE 119 V 13; anstatt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 1.3).

1.4 Im Rechtsmittelverfahren kommt – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zu tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art 52 Abs. 1 VwVG; Christoph Auer, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), Zürich/St. Gallen 2008, N. 9 und 12 zu Art. 12). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E. 1.5; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N. 1.52). Vielmehr geht es in diesem Verfahren da-

rum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen.

1.5 Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde kann nach dem Gesagten insoweit eingetreten werden, als die Aufhebung des angefochtenen Entscheids der ESTV vom 2. Dezember 2008 (vgl. oben, C und D) anbegehrt wird. Insoweit hingegen mit der Beschwerde die Aufhebung der EA Nr. ... beantragt wird, ist folglich auf sie nicht einzutreten (anstatt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1605/2006 vom 4. März 2010 E. 1.3).

2.

2.1

2.1.1 Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Anwendbar auf hängige Verfahren ist jedoch – unter Vorbehalt von Art. 91 MWSTG – das neue Verfahrensrecht (Art. 113 Abs. 3 MWSTG); diese Bestimmung ist jedoch in dem Sinn restriktiv auszulegen, als strikte nur Verfahrensnormen sofort anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellem Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

Der vorliegende Rechtsstreit betrifft die Steuerperioden 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2007 (oben, C und E. 1.2). Er untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) und der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347).

2.1.2 Mangels ausdrücklicher intertemporaler Regelungen sind in erstinstanzlichen Verfahren diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des rechtlich zu ordnenden oder zu Rechtsfolgen führenden Tatbestandes Geltung haben (BGE 107 Ib 133 E. 2a). Für Rechtsmittelverfahren gilt – ebenfalls mangels ausdrücklicher intertemporaler Regelungen – der Grundsatz, dass die Rechtmässigkeit

einer Verfügung in aller Regel nach der Rechtslage zur Zeit ihres Erlasses zu beurteilen ist (BGE 135 II 313 E. 2.2.2).

2.2 Subjektiv steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn dabei die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz zwischen Fr. 75'000.-- und Fr. 250'000.--, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag (sogenannte Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG).

In zeitlicher Hinsicht beginnt die Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 21 Abs. 1 aMWSTG in aller Regel nach Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 28 Abs. 1 aMWSTG; vgl. dazu Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, Basel 2009, S. 445 N. 89, S. 449 N. 103). Eine mit Erfüllung der Voraussetzungen von Art. 21 aMWSTG zeitgleich einsetzende Steuerpflicht wird hingegen in den Konstellationen von Art. 28 Abs. 2 aMWSTG statuiert (Mollard/Oberson/Tissot-Benedetto, a.a.O., S. 445 N. 90 ff.).

Wird den aus dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 aMWSTG) fliessenden Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen, so trägt die ESTV die betreffende Person rückwirkend in das Register der Steuerpflichtigen ein. Die rückwirkende Eintragung erfolgt auf das Datum hin, an welchem die Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt waren (Mollard/Oberson/Tissot-Benedetto, a.a.O., S. 451 N. 120, unter Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2A.591/2003 vom 11. Juni 2004 E. 4.1 und Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1513/2006 vom 24. April 2009).

2.3 Steuerobjekt der schweizerischen Mehrwertsteuer ist der Umsatz (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., S. 71 ff.). Der Steuer unterliegen gemäss Art. 5 aMWSTG folgende im Inland getätigte Umsätze, sofern diese nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen sind (Art. 17 und Art. 18 aMWSTG): im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen (Bst. a) und Dienstleistungen (Bst. b);

der Eigenverbrauch im Inland (Bst. c) sowie Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland (Bst. d).

Die Steuerausnahmen bewirken zudem eine faktische Ausnahme von der Steuerpflicht (oben, E. 2.2). Die Erzielung von ausgenommenen Umsätzen allein zieht die Steuerpflicht nicht nach sich (MOLLARD/ OBERSON/TISSOT-BENEDETTO, a.a.O., S. 242 N. 276).

3.
3.1
3.1.1 Von der Besteuerung ausgenommen und damit ohne Recht zum Vorsteuerabzug sind unter anderem die Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens (Art. 17 i.V.m. Art. 18 Ziff. 2 bis Ziff. 8 aMWSTG). Zu diesen zählen neben den Spitalbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen in Spitälern (Art. 18 Ziff. 2 aMWSTG) auch die Leistungen der Humanmedizin (Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG). Als solche gelten die von Ärzten, Zahnärzten, Psychotherapeuten, Chiropraktoren, Physiotherapeuten, Naturärzten, Hebammen, Krankenschwestern oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen, soweit die Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen.

3.1.2 Ambulante Behandlungszentren, welche lediglich ambulant Heilbehandlungen durchführen und keine Patienten hospitalisieren bzw. beherbergen, fallen unter Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 3.2).

3.2
3.2.1 Nach der Verwaltungspraxis (Branchenbroschüre ESTV Nr. 20, Gesundheitswesen, Ziff. 5.1.2, gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007 [nachfolgend BB Nr. 20]) gelten ambulante Behandlungszentren als Leistungserbringer für Heilbehandlungen,

- deren Leiter oder Leiterin im Sinne der Mehrwertsteuer als Leistungserbringer/in für Heilbehandlungen nach Ziff. 2 BB Nr. 20 gilt; oder

- bei denen alle im Zentrum Behandlungen ausführenden Teilhaber einer juristischen Person oder Personengesellschaften im Sinne der Mehrwertsteuer als Leistungserbringer für Heilbehandlungen nach Ziff. 2 BB Nr. 20 gelten, und

- die eine kantonale Institutsbewilligung, soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist, vorweisen können.

Unter Aufsicht der Leitung durch Angestellte durchgeführte und im Namen des Behandlungszentrums fakturierte Heilbehandlungen, welche der Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit dienen, sind von der Steuer ausgenommen (BB Nr. 20, Ziff. 5.2.1).

3.2.2 Der Bundesrat hat den Begriff der Heilbehandlung in der aMWSTGV im Detail umschrieben: Als Heilbehandlungen gelten 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 (Art. 2 Abs. 1 aMWSTGV). Heilbehandlungen sind nur dann von der Besteuerung ausgenommen, wenn der Leistungserbringer im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung ist oder wenn er zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist (Art. 3 Abs. 1 aMWSTGV).

Aufgrund der dargestellten Regelung in Gesetz und Verordnung und der damit verbundenen Steuerpraxis sind Heilbehandlungen von Homöopathen im Sinn von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG von der Besteuerung demnach dann (unecht) befreit, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:

a) Die Tätigkeit muss von einem unter jene Bestimmung fallenden Leistungserbringer ausgeführt werden (Naturarzt, Heilpraktiker oder Naturheilpraktiker);

b) es muss eine Heilbehandlung im Sinn der Gesetzgebung ausgeführt werden;

c) der Leistungserbringer muss im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung sein oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sein.

3.2.3 Nach der Zielsetzung des Gesetzgebers sollen somit nur solche Leistungserbringer von der Ausnahmeregelung profitieren, die einen staatlich anerkannten Heilberuf ausüben. Wenn der Verordnungsgeber

seinerseits in Art. 3 Abs. 1 aMWSTGV neben einer kantonalen Bewilligung auch eine generelle Zulassung aufgrund der kantonalen Gesetzgebung genügen lässt, so kann darunter nur eine positive Genehmigung verstanden werden, nicht aber ein blosses Dulden; auch ein bewusster Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Regelung genügt nicht (Urteil des Bundesgerichts 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 3.1, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 76 S. 323 ff.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5113/2009 vom 16. Dezember 2009 E. 4.3.2; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] 2003-126 vom 19. April 2005, E. 5/bb). Entscheidend ist, ob eine formelle Zulassungsbewilligung vorliegt (Urteil des Bundesgerichts 2A.331/ 2005 vom 9. Mai 2006 E. 3.3 am Ende, veröffentlicht in ASA 76 S. 323 ff.). Das Bundesgericht hat bereits in BGE 124 II 193 E. 7c 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. Dass bei einem Anknüpfen an kantonale Regelungen je nach Kanton unterschiedliche Ergebnisse resultieren können, liegt im Wesen der Sache (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5113/2009 vom 16. Dezember 2009 E. 4.3.1).

3.3

3.3.1 Da das Erfordernis der Berufsausübungsbewilligung in einem Bundesgesetz selber vorgesehen ist (Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG; siehe dazu oben, E. 3.1.1 am Ende) und damit eine (potentielle) Ungleichbehandlung vom Gesetzgeber beabsichtigt oder zumindest bewusst in Kauf genommen wurde (vgl. Entscheid der SRK 2003-126 vom 19. April 2005 E. 3b/bb mit Hinweis), hat das Bundesverwaltungsgericht keine Möglichkeit, dieser Norm die Anwendung zu versagen (Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1618/2006 vom 27. August 2008 E. 3.1). Ebenso bliebe eine allfällige Verfassungswidrigkeit von Art. 3 Abs. 1 aMWSTGV (vgl. dazu oben, E. 3.2.2) folgenlos, da diese Verfassungswidrigkeit durch das Bundesgesetz gedeckt ist, auf welches sich diese Verordnung stützt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.5; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, S. 141, unter Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

3.3.2 Verwaltungsverordnungen (siehe dazu oben, E. 3.2.1) hingegen sollen eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen und sind lediglich für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden, nicht jedoch für die Justizbehörden verbindlich. Sie dürfen aufgrund des Legalitätsprinzips keine vom höherrangigen Recht abweichenden Bestimmungen enthalten (BGE 123 II 16 E. 7; BVGE 2007/41 E. 3.3, 7.4.2) und die gesetzlichen Vorschriften bloss konkretisieren (BGE 109 Ib 205 E. 2). Im Fall der Anfechtung einer Verfügung prüft das Gericht im Prinzip nur, ob die Verfügung mit dem übergeordneten Recht übereinstimmt. Allerdings soll es auch eine Verwaltungsverordnung bei seiner Entscheidung mitberücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt und nicht über eine blosse Konkretisierung des übergeordneten Rechts hinausgeht. Hingegen ist es nicht Aufgabe des Gerichts, eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 121 II 473 E. 2b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.6; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. Basel 2008, N. 15 ff. zu Art. 102). Die richterliche Überprüfung beschränkt sich damit auf eine vorfrageweise Prüfung der Verfassungs- und Gesetzmässigkeit. Die Beurteilung von Verwaltungsverordnungen und von Rechtsverordnungen unterscheidet sich insofern nicht (BEUSCH, a.a.O., N. 17 zu Art. 102).

4.

4.1 Die Lieferung von Medikamenten ist grundsätzlich eine steuerbare Leistung, wenn auch zu einem reduzierten Satz (Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 8 aMWSTG).

4.2 Die Behandlung von Leistungskomplexen – Leistungen mit verschiedenen Komponenten – ist in Art. 36 Abs. 4 aMWSTG ausdrücklich geregelt. Diese Bestimmung unterscheidet zwischen Gesamtleistungen (Art. 36 Abs. 4 Satz 1 aMWSTG) und Leistungen, die aus Haupt- und Nebenleistungen bestehen (Art. 36 Abs. 4 Satz 2 aMWSTG).

Eine einheitliche Leistung (Gesamtleistung), welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn die Leistungen

sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Im Sinn der zweiten Konstellation einheitlicher Behandlung teilen Nebenleistungen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie a) im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, b) mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, c) diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern und abrunden und d) mit dieser üblicherweise vorkommen. Liegt weder eine Gesamtleistung noch eine Haupt- mit Nebenleistung vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu behandeln sind (ausführlich und statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.1, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1 f., veröffentlicht in ASA 75 S. 401 ff.; BVGE 2007/14 E. 2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen).

Die dargestellte Regelung zur Behandlung von Leistungskomplexen ist insbesondere bedeutsam für die Bestimmung des Umfangs einer von der Steuer befreiten Leistung (Urteil des Bundesgerichts 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.3).

4.3 In Präzisierung von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG hält Art. 2 Abs. 3 Bst. c aMWSTGV fest, dass die Abgabe von Medikamenten oder von medizinischen Hilfsmitteln nicht als Heilbehandlung im Sinne dieser Bestimmung gilt, es sei denn, diese werden von der behandelnden Person im Rahmen einer Heilbehandlung verwendet.

Entsprechend gilt, dass die dem Patienten direkt vom Arzt oder von einem anderen Angehörigen von Heilberufen während der Heilbehandlung verabreichten Medikamente von der Steuer ausgenommen sind (BGE 124 II 193 E. 7a/aa; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 3.4.2; Entscheid der SRK vom 28. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.78 E. 3c/cc, 4a/aa). Dies wird damit begründet, dass die Medikamentenabgabe in diesem Fall zusammen mit der durch den Arzt vorgenommenen Heilbehandlung als eine Gesamtleistung oder allenfalls als zur Heilbehandlung akzessorische Nebenleistung erscheint (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 3.4.2; Entscheid der SRK vom 28. November

2002, veröffentlicht in VPB 67.78 E. 3c/bb und cc; MOLLARD/OBERSON/ TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 275 N. 389).

Werden hingegen im Rahmen einer Heilbehandlung dem Patienten Medikamente oder medizinische Hilfsmittel zur Verwendung zu Hause abgegeben, so liegt kein ausgenommener, sondern ein steuerpflichtiger Umsatz vor (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 3.4.2 und E. 3.5). Auch diese steuerliche Behandlung wird aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung abgeleitet (Entscheid der SRK vom 28. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.78 E. 3c/bb und 3c/cc, je am Ende).

5.
Die Beschwerdeführerin ist – auch nach ihren eigenen Angaben – als ambulantes Behandlungszentrum zu qualifizieren. Die vorliegend strittige Frage, ob ihre Leistungen als Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens von der Steuer ausgenommen sind, beurteilt sich demnach nach Art. 18 Abs. 3 aMWSTG (oben, E. 3.1.2).

5.1 Gemäss Art. 18 Abs. 3 aMWSTG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 aMWSTGV (oben, E. 3.2.2) sind Heilbehandlungen nur dann von der Steuer ausgenommen, wenn der Leistungserbringer im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung ist oder wenn er zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist. Auch die generelle Zulassung aufgrund der kantonalen Gesetzgebung im Sinne dieser Bestimmung setzt nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung eine positive Genehmigung voraus (oben, E. 3.2.3). Diese Vorgaben sind für das Bundesverwaltungsgericht aufgrund des Anwendungsgebots von Art. 190 BV verbindlich (oben, E. 3.3.1).

Festzuhalten ist somit, dass die Ausnahme von der Steuer gemäss Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 aMWSTGV durchwegs eine positive Genehmigung voraussetzt. In Präzisierung (vgl. dazu oben, E. 3.3.2) der für die vorliegend streitigen Steuerperioden (oben, C und E. 1.5) massgeblichen Verwaltungspraxis (oben, E. 3.2.1) erfüllt ein ambulantes Behandlungszentrum dieses Erfordernis, wenn

- die Leiterin oder der Leiter des ambulanten Behandlungszentrums über eine positive Genehmigung im Sinne der Rechtsprechung (oben, E. 3.2.3) verfügt; oder

- alle im Zentrum Behandlungen ausführenden Teilhaber einer juristischen Person oder Personengesellschaft über eine positive Genehmigung im Sinne der Rechtsprechung (oben, E. 3.2.3) verfügen; oder

- eine kantonale Institutsbewilligung vorgewiesen werden kann.

5.2

5.2.1 A._____ – die Leiterin der Beschwerdeführerin, vgl. oben, A – erhielt letztmals am ... 2000 eine unbefristet erteilte kantonale Bewilligung zur Ausübung der Homöopathie. Am 1. Januar 2006 trat das Gesundheitsgesetz vom 13. September 2005 des Kantons Luzern (SRL 800) in Kraft. Die Komplementärmedizin – worunter auch die Homöopathie fällt – ist gemäss § 16 des Gesundheitsgesetzes nicht mehr bewilligungspflichtig. Nach § 64 Abs. 1 des Gesundheitsgesetzes erlöschen mit Inkrafttreten des Gesetzes die erteilten Bewilligungen für Berufe, die nach diesem Gesetz nicht mehr bewilligungspflichtig sind.

5.2.2 Festzuhalten ist somit, dass die der Leiterin der Beschwerdeführerin am ... 2000 erteilte kantonale Bewilligung zur Ausübung der Homoöpathie am 1. Januar 2006 erloschen ist. Entsprechend kann sie ab diesem Zeitpunkt nicht mehr als positive Genehmigung im Sinne von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 aMWSTGV (oben, E. 3.2.2 und E. 3.2.3) qualifiziert werden. Was die Beschwerdeführerin dagegen verbringt, vermag nicht zu überzeugen. Insbesondere ist nicht ersichtlich, inwiefern vorliegend aus sachverhaltsmässigen Gründen vom Erfordernis einer positiven Genehmigung abgesehen werden sollte. Dass für den massgeblichen Zeitpunkt des Erlöschens der Bewilligung auf den Erlass einer Ausführungsverordnung abgestellt werden müsste, steht in offenem Widerspruch zu § 64 Abs. 1 des Gesundheitsgesetzes.

Des Weiteren war die ESTV nicht gehalten abzuwarten, ob allenfalls in einer künftig zu erlassenden Ausführungsverordnung eine Bewilligungspflicht eingeführt wird und die Beschwerdeführerin gegebenenfalls gestützt darauf eine neue positive Genehmigung erhält. Während die Art. 112 f. MWSTG intertemporale Regeln für die jeweiligen Anwendungsbereiche des MWSTG bzw. des aMWSTG enthalten (oben, E. 2.1.1), richtet sich die Frage nach den massgeblichen kantonalen Vorschriften für die Bewilligungspflicht nach den allgemeinen Regeln. Massgeblich sind diejenigen Rechtssätze, die bei der Erfüllung des zu

Rechtsfolgen führenden Tatbestands Geltung haben (oben, E. 2.1.2). Steuerobjekt der Mehrwertsteuer ist der Umsatz (oben, E. 2.3); es bestimmt sich somit nach den zu diesem Zeitpunkt geltenden Regeln (und nicht nach allfällig künftig zu erlassenden Normen), ob es sich jeweils um einen steuerbaren, nicht steuerbaren oder ausgenommenen Umsatz handelt. Die der Leiterin der Beschwerdeführerin am ... 2000 erteilte kantonale Bewilligung zur Ausübung der Homoöpathie erlosch am 1. Januar 2006, weshalb unter diesem Gesichtspunkt die in der vorliegend strittigen Periode (oben, B am Ende) erzielten Umsätze mangels Erfüllung der Voraussetzungen von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 aMWSTGV nicht als ausgenommene Umsätze qualifiziert werden können.

Nichts zu ihren Gunsten ableiten kann die Beschwerdeführerin sodann aus den Schreiben von Regierungsrat B._____ vom 21. April 2005 bzw. vom 10. März 2006. Aus diesen Schreiben ergibt sich vielmehr, dass das bisherige kantonale Bewilligungssystem zu einer Scheinsicherheit geführt hatte und der Kanton neu bewusst auf eine Berufsausübungsbewilligung für Heilpraktikerinnen und Heilpraktiker – mit Ausnahme der Akupunktur – verzichtet. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vermag ein bewusster Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Regelung das Erfordernis einer positiven Genehmigung nicht zu erfüllen (oben, E. 3.2.3).

5.2.3 Keine Bewilligung im Sinne von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 aMWSTGV stellt sodann die der Leiterin der Beschwerdeführerin letztmals am ... 2006 erteilte Bewilligung zur Führung einer Privatapotheke für homöopathische Arzneimittel in einer Naturheilpraxis dar.

Die Abgabe von Medikamenten zusammen mit einer Heilbehandlung gilt im Sinne des Mehrwertsteuerrechts als eine Gesamtleistung oder allenfalls als zur Heilbehandlung akzessorische Nebenleistung. Im ersten Fall (Gesamtleistung) wird die Heilbehandlung mit Medikamentenabgabe als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt und untersteht insgesamt der für Heilbehandlungen geltenden Ordnung; als solche ist sie auch von der Steuer ausgenommen. Die zweite Konstellation führt zu demselben Ergebnis, da Nebenleistungen mehrwertsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung teilen. Es ergibt sich somit in beiden Fällen, dass mehrwertsteuerlich die Komponente Heilbehandlung im Vordergrund steht und sich somit die entsprechende

Steuerausnahme nach Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 aMWSTGV richtet; diese Bestimmungen setzen jedoch eine positive Genehmigung der Berufsausübung und nicht eine solche der Medikamentenabgabe voraus.

Die Lieferung von Medikamenten an sich ist grundsätzlich jedoch eine steuerpflichtige Leistung (oben, E. 4.1). Werden Medikamente nicht zusammen mit einer Heilbehandlung, sondern zur Verwendung zu Hause abgegeben, so gelangen die Regeln über die Behandlung von Leistungskomplexen nicht zur Anwendung und es liegt kein ausgenommener, sondern ein steuerpflichtiger Umsatz vor. Auch unter diesem Gesichtspunkt kann die Beschwerdeführerin aus der ihrer Leiterin erteilten Bewilligung zur Führung einer Privatapotheke nichts zu ihren Gunsten ableiten.

5.2.4 Nicht erstellt hat die Beschwerdeführerin in tatsächlicher Hinsicht (vgl. dazu die Anforderungen oben, E. 1.4), dass im Kanton Luzern namentlich genannte Ärzte ausschliesslich Homöopathie betreiben würden, im Unterschied zu ihr jedoch gestützt auf ihre Zulassung als Ärzte generell keine Mehrwertsteuer zu entrichten hätten. Entsprechend braucht auf eine allfällige Gleichbehandlung im Unrecht (vgl. dazu statt vieler BGE 135 IV 191 E. 3.3) in diesem Zusammenhang von vornherein nicht weiter eingegangen zu werden.

Mit Hinblick auf das ins Recht gelegte Schreiben der Vorinstanz an C._____ vom 27. Mai 2006 ist festzuhalten, dass die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung ausführt, keinesfalls eine gesetzwidrige Praxis aufrecht zu erhalten bzw. einführen zu wollen. Eine falsche Rechtsanwendung in einem Fall begründet grundsätzlich keinen Anspruch, seinerseits ebenfalls abweichend von der Norm behandelt zu werden (BGE 135 IV 191 E. 3.3, 124 IV 44 E. 2c mit Hinweis). Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht somit für die Beschwerdeführerin auch in dieser Konstellation nicht.

5.2.5 Des Weiteren hat die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid betreffend der Rüge einer Verletzung von Art. 8 und 27 BV zu Recht auf Art. 190 BV verwiesen. Da das Erfordernis der Berufsausübungsbewilligung in Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG und damit in einem Bundesgesetz verankert ist und Art. 3 Abs. 1 aMWSTGV in diesem Zusammenhang durch ein Bundesgesetz gedeckt ist, kann das Bundesverwaltungsgericht diesen Normen selbst für den Fall, dass sie gegen

die Verfassung verstossen, gestützt auf Art. 190 BV die Anwendung nicht versagen (vgl. dazu oben, E. 3.3.1).

5.3 Es ergibt sich somit, dass die von der Beschwerdeführerin ab dem 1. Januar 2006 erzielten Umsätze mangels Erfüllung der Voraussetzungen von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG nicht als steuerausgenommene, sondern als steuerpflichtige Umsätze zu gelten haben. Nachdem die Beschwerdeführerin ab diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht gemäss Art. 21 Abs. 1 aMWSTG erfüllt, wäre sie in zeitlicher Hinsicht – da die Voraussetzungen von Art. 28 Abs. 2 aMWSTG nicht vorliegen – nach Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist, steuerpflichtig geworden (oben,E. 2.2 und 2.3). Die mangels Erfüllung der aus dem Selbstveranlagungsprinzip fliessenden Mitwirkungspflichten vorzunehmende rückwirkende Eintragung erfolgt jedoch auf das Datum hin, an welchem die Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt waren (oben, E. 2.2 am Ende). Entsprechend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die Beschwerdeführerin zu Recht ab dem 1. Januar 2006 als steuerpflichtig qualifiziert hat. Ebenso ist die auf nachträglichen Angaben der Beschwerdeführerin beruhende und von ihr in der Höhe von Fr. ... rechnerisch anerkannte Steuernachforderung zu bestätigen. Die Beschwerde ist mithin in allen Punkten unbegründet und daher abzuweisen.

6.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Sie werden nach Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 2'500.-- angesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

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

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Nadine Mayhall

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: