



Abteilung I  
A-6224/2016

## Urteil vom 2. August 2018

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Daniel Riedo, Richterin Marianne Ryter,  
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_, ...,  
vertreten durch SwissVAT AG, ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (Subj. Steuerpflicht; Osteopathie, Steuerperiode  
2010).

**Sachverhalt:****A.**

A.\_\_\_\_\_ ist seit dem Jahr (...) als Osteopathin im Kanton Zürich tätig. Seit dem (...) 2008 verfügt sie über ein gesamtschweizerisch anerkanntes Diplom als Osteopathin der Schweizerischen Konferenz der kantonalen Gesundheitsdirektorinnen und –direktoren (GDK). Mit Verfügung vom (...) 2011 erteilte ihr der Kantonsärztliche Dienst der Gesundheitsdirektion sodann die Bewilligung zur selbständigen Tätigkeit als Osteopathin unter dem von der GDK verliehenen interkantonalen Diplom im Kanton Zürich (sog. „Titelführungsbewilligung“).

**B.**

Nachdem sich A.\_\_\_\_\_ unter Vorbehalt der Bestreitung der Steuerbarkeit von Osteopathieleistungen als mehrwertsteuerpflichtige Person angemeldet hatte, teilte ihr die ESTV am (...) 2014 mit, dass sie gestützt auf ihre Angaben, namentlich zum erzielten Umsatz im Jahr 2009, rückwirkend per 1. Januar 2010 in das Register für die Steuerpflichtigen eingetragen worden sei.

**C.**

Im Zuge des folgenden Verfügungs- und Einspracheverfahrens vor der ESTV bekräftigte A.\_\_\_\_\_ wiederholt ihren Standpunkt, wonach sie als GDK diplomierte Osteopathin mit kantonaler Titelführungsbewilligung von der Mehrwertsteuer ausgenommene Heilbehandlungen erbringe. Die im Kanton Zürich erforderliche Bewilligung zur selbständigen Berufstätigkeit unter dem Titel Osteopathin sei als Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG zu qualifizieren.

**D.**

Mit Einspracheentscheid vom 9. September 2016 wies die ESTV die Einsprache von A.\_\_\_\_\_ ab und bestätigte eine Mehrwertsteuerschuld der Steuerperiode 2010 von Fr. (...) zuzüglich gesetzlichem Verzugszins ab 1. September 2010. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die Tätigkeit als Osteopathin sei im Kanton Zürich bewilligungsfrei möglich. Die kantonale Titelführungsbewilligung berechtige lediglich dazu, die an sich bewilligungsfreie Tätigkeit unter Verwendung des Titels auszuüben. Dies sei nicht mit einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung gleichzusetzen, womit eine Steuerausnahme aufgrund von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG ausgeschlossen sei.

**E.**

Dagegen erhob A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 10. Oktober 2016 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der Einspracheentscheid der ESTV vom 9. September 2016 sei vollumfänglich aufzuheben (Ziff. 1); es sei die Beschwerdeführerin als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungserbringerin im Sinne des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 34 f. MWSTV anzuerkennen (Ziff. 2); die unter Vorbehalt erfolgte Registrierung der Beschwerdeführerin für die Mehrwertsteuer sei mit Wirkung ex tunc aufzuheben und die Vorinstanz sei zu verpflichten, die von der Beschwerdeführerin abgelieferten Mehrwertsteuerbeträge zuzüglich einem angemessenen Zins zurückzuerstatten (Ziff. 3); eventualiter sei festzustellen, dass aufgrund einer Praxisverschärfung der ESTV, frühestens ab dem 1. Januar 2013, wenn überhaupt, eine Steuerpflicht entstanden ist (Ziff. 4); alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

**F.**

In ihrer Vernehmlassung vom 21. November 2016 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

**G.**

Mit Zwischenverfügung vom 17. Januar 2017 hiess der Instruktionsrichter das Gesuch der Beschwerdeführerin vom 21. Dezember 2016 um Sistierung des Verfahrens gut.

**H.**

Mit Schreiben vom 5. Juli 2018 verlangte die ESTV die Aufhebung der Verfahrenssistierung, da die Festsetzungsverjährung einzutreten drohe.

**I.**

Mit Stellungnahme vom 19. Juli 2018 beantragt die Beschwerdeführerin, es sei die Verfahrenssistierung nicht aufzuheben.

Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien wird – soweit sie entscheidungswesentlich sind – in den Erwägungen eingegangen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das vorliegende Verfahren wurde mit Zwischenverfügung vom 17. Januar 2017 im Einverständnis mit den Parteien aus prozessökonomischen Gründen sistiert. Beabsichtigt war, ein rechtskräftiges Urteil im Parallellfall A-6231/2016 abzuwarten, der die identische Rechtsfrage nach der mehrwertsteuerlichen Bedeutung der zürcherischen Titelführungsbewilligung bzw. des GDK-Diploms für Osteopaten betrifft. Mit Entscheid A-6231/2016 vom 5. April 2017 wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde der in jenem Verfahren betroffenen Osteopathin ab. Dagegen wurde Beschwerde ans Bundesgericht erhoben (Verfahren 2C\_476/2017). Bisher ist noch kein höchstrichterliches Urteil ergangen und es droht im vorliegenden Verfahren die Festsetzungsverjährung nach Art. 42 Abs. 3 MWSTG einzutreten. Eine Verfahrenssistierung aus prozessökonomischen Gründen ist damit nicht mehr gerechtfertigt. Die Sistierung ist aufzuheben und das Verfahren wieder aufzunehmen.

**1.2** Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern sie von einer Behörde im Sinn von Art. 33 VGG erlassen wurden und in sachlicher Hinsicht keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer erfüllen diese Voraussetzungen, weshalb das Bundesverwaltungsgericht für die Behandlung der vorliegenden Beschwerde zuständig ist. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist unter Vorbehalt der nachfolgend in E. 1.3 genannten Einschränkung einzutreten (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG).

**1.3** Die Beschwerdeführerin verlangt mit ihrem Eventualbegehren (Ziff. 4), es sei festzustellen, dass aufgrund einer Praxisverschärfung der ESTV, frühestens ab dem 1. Januar 2013, wenn überhaupt, eine Steuerpflicht entstanden ist. Streitgegenstand bildet vorliegend die Steuerperiode 2010. Die ESTV hat demgegenüber über eine allfällige Steuerpflicht in den Jahren 2011 bis 2013 nichts verfügt und musste dies auch nicht. Soweit das Feststellungsbegehren daher die Steuerjahre 2011 bis 2013 betrifft, sprengt dieses den Streitgegenstand und ist darauf nicht einzutreten. Insofern als sich das Feststellungsbegehren auf die hier interessierende Steuerperiode

2010 bezieht, ist es gegenüber dem Leistungsbegehren auf Aufhebung der seitens der Vorinstanz angeordneten Leistungspflicht (durch Aufhebung des Einspracheentscheids und Rückerstattung der unter Vorbehalt bezahlten Mehrwertsteuern) subsidiär. Es kann bereits anhand des Leistungsbegehrens entschieden werden, ob die Leistungen der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2010 mehrwertsteuerpflichtig sind oder nicht. Dies lässt das Feststellungsinteresse hinfällig werden (vgl. BVG 2007/24 E. 1.3; statt vieler: Urteil des BVerG A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 1.2 mit Hinweisen).

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

**1.5** Die angefochtene Verfügung betrifft die Frage der Steuerpflicht ab dem 1. Januar 2010 und eine Mehrwertsteuerforderung der Steuerperiode 2010. In materieller Hinsicht findet daher ausschliesslich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG (SR 641.20) bzw. die dazugehörige MWSTV (SR 641.201) Anwendung. Massgebend ist dabei diejenige Fassung des Gesetzes, die in der zu beurteilenden Steuerperiode in Kraft war. Nicht zu berücksichtigen sind vorliegend daher die per 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Änderungen des MWSTG.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Recht, d.h. das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) und die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 258) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

## **2.**

**2.1** Subjektiv steuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist (Art. 10 Abs. 1 MWSTG). Von der Steuerpflicht befreit ist unter anderem, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als CHF 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er oder sie nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Für die Feststellung, ob die Befreiung von der Steuerpflicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG mit dem Inkrafttreten des Gesetzes per

1. Januar 2010 besteht, ist das neue Recht auf die in den vorangegangenen zwölf Monaten vor dem Inkrafttreten erzielten, nach diesem Gesetz steuerbaren Leistungen anzuwenden (vgl. Art. 113 Abs. 1 MWSTG).

**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** Die in Art. 21 MWSTG aufgeführten (objektiven) Steuerausnahmen gelten als sog. "unechte" Steuerbefreiungen. Dies bedeutet, dass derjenige, welcher den Umsatz erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen belastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt. 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, BGE 124 II 193 E. 5e; Urteil des BGer 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2). 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 (statt vieler: BGE 138 II 251 E. 2.3.3; BVGE 2016/23 E. 2.3.1; Urteil des BVerfG A-6503/2016 vom 12. September 2017 E. 2.3.1; MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Auslegung N. 27 f.).

**2.3.2** Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind – soweit hier von Interesse – die von Naturärzten und Naturärztinnen oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen; der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG).

**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** Eine Leistungserbringerin verfügt über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, wenn sie im Besitze 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 der Zielsetzung des Gesetzgebers sollen somit nur solche Leistungserbringer von der Ausnahmeregelung profitieren, die einen staatlich anerkannten Heilberuf ausüben, wobei unter der generellen Zulassung aufgrund der kantonalen Gesetzgebung nur eine positive Genehmigung verstanden werden kann, nicht aber ein blosses Dulden. Auch ein bewusster Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Regelung genügt nicht ([zum MWSTG]: Urteile des BVGer 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; Urteile des BVGer A-2534/2012 vom 30. Oktober 2013 E. 2.2.3, A-310/2009 vom 7. Mai 2010 E. 3.2.3, A-5113/2009 vom 16. Dezember 2009 E. 4.3.2).

Die Verwaltungspraxis sieht überdies vor, dass alle Heilbehandlungen, die von einer Person mit einer Berufsausübungsbewilligung erbracht werden, von der Steuer ausgenommen sind, sofern sich die Behandlungstätigkeit unter den kantonalrechtlich festgelegten Tätigkeitsbereich der Berufsgruppe fassen lässt (vgl. Ziff. 1.4 der MWST-Branchen-Info 21 „Gesundheitswesen“ [fortan: MBI 21]). Entgelte für von Angestellten ausgeführte Heilbehandlungen zählen ebenfalls zum Umsatz des Arbeitgebers und sind beim Arbeitgeber von der Steuer ausgenommen, sofern es sich um Heilbehandlungen handelt und der Arbeitgeber aus mehrwertsteuerlicher Sicht selbst als Erbringer von Heilbehandlungen gilt (MBI 21, Ziff. 15.2).

Als Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG gelten namentlich auch Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen sowie Naturärzte, Naturärztinnen, Heilpraktiker, Heilpraktikerinnen, Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen (Art. 35 Abs. 2 Bst. f

und h MWSTV), wobei nach der Verwaltungspraxis auch Osteopathen oder Osteopathinnen unter Letztere zu subsumieren sind (vgl. MBI 21, Ziff. 2.8).

**2.3.5** 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 (statt vieler: Urteile des BVGer A-6503/2016 vom 12. September 2017 E. 2.3.4, A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3.4 mit Hinweisen):

- Die Tätigkeit muss von einer unter jene Bestimmung fallenden Leistungserbringerin ausgeführt werden;
- es muss eine Heilbehandlung im Sinne der Gesetzgebung ausgeführt werden;
- die Leistungserbringerin muss im Besitze der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sein.

**2.3.6** 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. auch [zur aMWSTV]: Urteil des BGer 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 6.2; [zur aMWSTV und zum aMWSTG]: Urteil des BVGer A-1618/2006 vom 27. August 2008 E. 3.2.5).

In den parlamentarischen Beratungen zu Art. 18 Ziff. 3 des aMWSTG, welcher lediglich mit redaktionellen Änderungen in den Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG überführt worden ist, wurde das Abstellen auf die kantonalen Berufsausübungsbewilligungen einerseits mit den 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: Urteil des BVGer A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3.6 mit Hinweis auch auf die Materialien).



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 kantonalen Gesetzgebung – einmal der Steuer untersteht bzw. von ihr ausgenommen ist, hat sich die Rechtsprechung bereits ausführlich auseinandergesetzt: Weil das Erfordernis einer Berufsausübungsbewilligung im Gesetz selbst enthalten sei, habe das Gericht aufgrund des in Art. 190 BV enthaltenen Anwendungsgebots keine Möglichkeit, die Norm aufzuheben oder ihr die Anwendung zu versagen, auch wenn damit aufgrund von unterschiedlichen kantonalen Regelungen eine potentielle Ungleichbehandlung einhergehe (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3.6 mit zahlreichen Hinweisen, auch zum früheren Recht). Sodann sei der Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG klar und es bestünden keine Indizien, welche eine vom Wortlaut abweichende Auslegung dieser Bestimmung nahe legten (ausführlich dazu: vgl. Urteil des BVGer A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 3.3 in fine i. V. m. E. 2.3.7).

## **2.4**

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

**2.4.2** In der Verordnung über die nichtuniversitären Medizinalberufe vom 24. November 2010 (nuMedBV, LS 811.21), welche am 1. März 2011 in

Kraft getreten ist, hat der Regierungsrat des Kantons Zürich gestützt auf das GesG unter anderem den Umfang der Bewilligungspflicht für die selbstständige Ausübung von nichtuniversitären Medizinalberufen sowie Bewilligungsvoraussetzungen und –verfahren sowie die bewilligungspflichtige Titelführung in der Komplementärmedizin geregelt (§ 1 Bst. a und d nuMedBV). Die hier interessierende Osteopathie ist dabei nicht in § 2 nuMedBV betreffend die bewilligungspflichtigen Berufe aufgeführt. Gemäss § 9 Bst. c nuMedBV benötigt jedoch bis zur Schaffung eidgenössisch anerkannter Diplome der Komplementärmedizin unter anderem eine Bewilligung der Gesundheitsdirektion, wer unter dem von der Schweizerischen Konferenz der Gesundheitsdirektorinnen und -direktoren (GDK) verliehenen interkantonalen Diplom als Osteopathin oder Osteopath selbstständig berufstätig sein will.

**2.4.3** Das Merkblatt „Nichtärztliche Alternativ- und Komplementärmedizin im Kanton Zürich“ der Gesundheitsdirektion des Kantons Zürich vom Juni 2016 (fortan: Merkblatt) besagt unter dem Titel „Bewilligungsfreier Tätigkeitsbereich“, dass die selbstständige Berufsausübung (im Sinne von fachlich eigenverantwortlicher Tätigkeit) im Bereich der nichtärztlichen Alternativ- und Komplementärmedizin im Kanton Zürich grundsätzlich erlaubt ist, ohne dass dafür eine Bewilligung der Gesundheitsdirektion benötigt würde. Es besteht auch keine Meldepflicht. Allerdings dürfen bei dieser Berufsausübung keine Tätigkeiten ausgeübt werden, die gemäss § 3 Abs. 1 Bst. a bis f GesG bewilligungspflichtig sind.

Weiter wird im Merkblatt unter dem Titel „Bewilligungspflichtige Titelführung“ in Ziffer 1 ausgeführt, dass gemäss § 3 Abs. 1 Bst. g GesG auch die selbstständige Tätigkeit unter einem eidgenössisch anerkannten Diplom der Komplementärmedizin der Bewilligungspflicht untersteht. Ebenfalls wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei der Bewilligung zur Titelführung in der Komplementärmedizin nicht um eine Berufsausübungsbewilligung handle, sondern lediglich um eine Bewilligung zur Tätigkeit unter Verwendung eines bestimmten Titels. Das heisst, die Tätigkeit an sich, beispielsweise in der Homöopathie, sei grundsätzlich bewilligungsfrei möglich. Eine Bewilligung zur Titelführung braucht insbesondere, wer unter dem von der GDK verliehenen interkantonalen Diplom als Osteopathin oder Osteopath selbstständig berufstätig wird (siehe: Merkblatt, „Bewilligungspflichtige Titelführung“, Ziff. 1).

**2.5** Überspitzter Formalismus, als eine besondere Form der Rechtsverweigerung im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV liegt vor, wenn für ein Verfahren

rigorose Formvorschriften aufgestellt werden, ohne dass die Strenge sachlich gerechtfertigt wäre, oder wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt. Durch ein derartiges Vorgehen wird die Formstrenge zum blossen Selbstzweck, womit die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder gar verhindert wird (BGE 135 I 6 E. 2.1, BGE 130 V 177 E. 5.4.1, BGE 127 I 31 E. 2a, BGE 115 Ia 12 E. 3b; ausführlicher: Urteil des BVGer A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.5 mit weiteren Hinweisen, insbesondere auch zur Lehre).

**2.6** Der verfassungsmässige Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 134 I 23 E. 9.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 572). Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung indes nur ausnahmsweise anerkannt (BGE 132 II 485 E. 8.6 mit Hinweis). Hierzu bedarf es, dass eine rechtsanwendende Behörde eine eigentliche gesetzwidrige Praxis pflegt und überdies zu erkennen gibt, auch in Zukunft nicht davon abweichen zu wollen (statt vieler: BGE 136 I 65 E. 5.6; Urteil des BVGer A-2464/2015 vom 11. November 2015 E. 2.5).

**2.7** Nach dem in Art. 9 BV verankerten Grundsatz von Treu und Glauben kann eine selbst unrichtige Auskunft einer Behörde gegenüber einem Bürger unter dem Titel «Vertrauensschutz» gegebenenfalls Rechtswirkungen entfalten. Vorausgesetzt ist, dass a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde, b) die Auskunft sich auf eine konkrete, den betroffenen Bürger berührende Angelegenheit bezieht, c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilte, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, d) der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, e) der Bürger im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf, f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (statt vieler: BGE 137 II 182 E. 3.6.2; Urteil des BVGer A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.7 mit weiteren Hinweisen).

### **3.**

Im vorliegenden Fall ist der zu beurteilende Sachverhalt unbestritten. Die Beschwerdeführerin ist im Kanton Zürich als Osteopathin tätig und ist in

diesem Zusammenhang im Besitz der nach kantonaler Gesetzgebung erforderlichen Bewilligung zur selbständigen Berufstätigkeit unter dem von der GDK verliehenen interkantonalen Diplom als Osteopathin (nachfolgend GDK-Diplom; siehe Sachverhalt Bst. A). In rechtlicher Hinsicht sind sich sodann die Vorinstanz und die Beschwerdeführerin einig, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Angehörige eines Heil- und Pflegeberufs handelt, die – sollten ihre Leistungen als steuerbar qualifizieren – mit Beginn des Jahres 2010 infolge Überschreitens der gesetzlichen Umsatzgrenze im Vorjahr obligatorisch steuerpflichtig geworden ist und die für die Steuerperiode 2010 deklarierten Mehrwertsteuern schuldet (vgl. Sachverhalt Bst. B und C sowie E. 2.1 f.).

Streitig und zu prüfen ist, ob die der Beschwerdeführerin seitens des Kantons Zürich erteilte Bewilligung zur selbständigen Tätigkeit unter dem Titel Osteopathin bzw. das GDK-Diplom als Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 35 Abs. 1 Bst. a oder b MWSTV zu qualifizieren ist.

**3.1** Von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 34 f. MWSTV liegen unter anderem dann vor, wenn deren Leistungserbringer im Besitze der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung sind oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (E. 2.3.3 f.). Dabei kann rechtsprechungsgemäss unter der Zulassung nur eine positive Genehmigung verstanden werden, nicht aber ein blosses Dulden; auch ein bewusster Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Regelung genügt nicht (E. 2.3.4 zweiter Absatz). Da das Abstellen auf das Vorliegen von Berufsausübungsbewilligungen und somit auf die entsprechenden kantonalen Regelungen im MWSTG selbst vorgesehen ist, die daraus folgenden potentiellen Ungleichbehandlungen im kantonalen Vergleich vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen wurden und überdies keinerlei Indizien dafür bestehen, dass der Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG den wahren Rechtssinn dieser Bestimmung nicht wiedergibt, ist die Gesetzesbestimmung entsprechend anzuwenden, selbst wenn dies zu Ungleichbehandlungen und Steuerverzerrungen führen kann (E. 2.3.6).

Gemäss der Gesetzgebung des Kantons Zürich betreffend die bewilligungs- und anzeigepflichtigen Berufstätigkeiten im Gesundheitswesen ist bzw. war die Tätigkeit als Osteopathin im Kanton Zürich im hier relevanten Zeitraum bewilligungsfrei möglich. Die Beschwerdeführerin darf also ohne

Bewilligung osteopathische Behandlungen an Patienten vornehmen und damit diesen Beruf ausüben. Einzig wer unter dem von der GDK verliehenen interkantonalen Diplom als Osteopathin selbständig berufstätig wird, braucht eine Bewilligung zur Führung des entsprechenden Titels. Dabei handelt es sich jedoch gerade nicht um eine Berufsausübungsbewilligung (E. 2.4.1 f.), sondern um eine blosser Bewilligung zur Führung des Titels (E. 2.4.3 zweiter Absatz).

In Anbetracht dessen, dass sich die Steuerausnahme in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG auf das Vorliegen einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung oder einer kantonalen Zulassung zur Ausübung der Heilbehandlung stützt, dieses Erfordernis im Gesetz selbst vorgesehen und somit anzuwenden ist (E. 2.3.6) und gemäss der Gesetzgebung des Kantons Zürich die selbständige Tätigkeit als Osteopathin bewilligungsfrei möglich ist (E. 2.4.1 f.), ergibt sich somit gemäss der konstanten Rechtsprechung, dass die Leistungen der Beschwerdeführerin nicht als Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG gelten und demnach nicht von der Steuer ausgenommen sind.

**3.2** Die Beschwerdeführerin wendet primär ein, die Bewilligung zur Titelführung des Kantons Zürich bzw. das GDK-Diplom sei als Berufsausübungsbewilligung zu qualifizieren. Die Argumente, die sie hierzu aufführt, vermögen jedoch nicht zu überzeugen.

**3.2.1** Zum einen mag das Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach für das Erlangen der Titelführungsbewilligung bzw. des von der GDK verliehenen interkantonalen Diploms als Osteopathin hohe fachliche Qualifikationen erforderlich seien und die Qualität der beruflichen Fähigkeiten der Inhaberin gewährleisten würden, nicht das vom Gesetzgeber verlangte Erfordernis einer Berufsausübungsbewilligung zu ersetzen. Ein blosser Ausbildungsnachweis (wie das GDK-Diplom oder auch ein eidgenössischer anerkannter Studienabschluss) bildet sodann gegebenenfalls Voraussetzung für den Erhalt einer Berufsausübungsbewilligung, ist aber nicht mit einer solchen gleichzusetzen. Zum anderen ist das Vorbringen der Beschwerdeführerin, bei Schaffung eidgenössisch anerkannter Diplome der Komplementärmedizin würden die entsprechenden Titelführungsbewilligungen durch Berufsausübungsbewilligungen ersetzt, für die hier relevante Steuerperiode 2010 unerheblich, da in diesem Zeitraum für die Tätigkeit als Osteopathin eben gerade keine Berufsausübungsbewilligung vonnöten war (E. 2.4.2 f.).

**3.2.2** Auch dem Einwand, wonach die Beschwerdeführerin die Titelführungsbewilligung bzw. das GDK-Diplom als formelle kantonrechtliche Zulassung ihrer Tätigkeit verstanden wissen will, kann in Anbetracht der Tatsache, dass die Tätigkeit im Kanton Zürich an sich bewilligungsfrei ist, nicht gefolgt werden (E. 2.4.1 ff.).

**3.2.3** In dieser Beurteilung ist überdies kein überspitzter Formalismus erkennbar, wie ihn die Beschwerdeführerin weiter geltend macht. Davon abgesehen, dass es sich beim Erfordernis einer Berufsausübungsbewilligung nicht um eine blosse Formvorschrift handelt, was den Einwand des überspitzten Formalismus ohnehin von vornherein ausschliesst (E. 2.5), ist das Abstellen auf das Vorliegen einer Berufsausübungsbewilligung eine sachlich begründete Anforderung an die Steuerausnahme (vgl. E. 2.3.2 f. und E. 2.5), welche darüber hinaus im Gesetz selbst vorgesehen ist und somit anzuwenden ist (vgl. E. 2.3.6).

**3.2.4** Ohnehin datiert die Titelführungsbewilligung der Beschwerdeführerin vom (...) 2011, d.h. nach der hier relevanten Steuerperiode 2010.

**3.3** Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, die Verwaltungspraxis der ESTV (vgl. E. 2.3.4; MBI 21, Ziff. 1.4 und 15.2), wonach alle Heilbehandlungen, welche von einer Person mit einer Berufsausübungsbewilligung oder von deren Angestellten erbracht werden, von der Steuer ausgenommen sind, sofern sich die Behandlungstätigkeit unter den kantonrechtlich festgelegten Tätigkeitsbereich der Berufsgruppe fassen lässt, führe zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung und verletze den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität. Denn gemäss dieser Praxis seien die Leistungen von Physiotherapeuten, die über eine Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als Physiotherapeut verfügen würden, aber nur osteopathische Behandlungen durchführen würden, von der Steuer ausgenommen. Dasselbe gelte für osteopathische Leistungen, die von Angestellten eines über eine Berufsausübungsbewilligung verfügenden Physiotherapeuten ausgeführt würden.

Auch hier ist der Beschwerdeführerin zu entgegnen, dass das Abstellen auf das Vorliegen von Berufsausübungsbewilligungen und somit auf die entsprechenden kantonalen Regelungen im Gesetz selbst vorgesehen ist, der entsprechende Gesetzeswortlaut klar ist und die daraus folgenden potentiellen Ungleichbehandlungen vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen wurden (E. 2.3.6).

**3.4** Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, die Praxis der ESTV betreffend die mehrwertsteuerliche Behandlung von Osteopathinnen und Osteopathen im Kanton Zürich sei bis Ende 2012 unklar gewesen beziehungsweise es sei per 2013 eine diesbezügliche Praxisverschärfung erfolgt. Dies will sie mit Korrespondenz, welche zwei ihrer Berufskollegen mit der ESTV geführt hatten, belegen. Die Beschwerdeführerin sei in ihrem Vertrauen in die genannte Korrespondenz mit der ESTV zu schützen, weshalb eine Steuerpflicht für die Jahre vor der Praxisverschärfung, sprich vor 2013, nicht gegeben sein könne.

Diese Ausführungen der Beschwerdeführerin vermögen ebenfalls nicht zu überzeugen. Sie kann aus einer erst im Jahr 2012 an Dritte erteilte Auskunft der ESTV (vgl. Beschwerdebeilage 7), wonach osteopathische Leistungen bei Vorliegen einer Titelführungsbewilligung von der Steuer ausgenommen seien, nichts zu ihren Gunsten ableiten: Die als Vertrauensgrundlage herangezogene Auskunft betraf ausschliesslich das Steuerjahr 2012 und nicht das hier relevante Steuerjahr 2010. Zudem war die Beschwerdeführerin im Jahr 2010 auch noch nicht im Besitz einer Titelführungsbewilligung. Hiervon abgesehen, war die Beschwerdeführerin ohnehin nicht Adressatin der geschilderten Auskünfte, womit ein hierauf bauender Vertrauensschutz auch aus diesem Grund für sie ausser Betracht fällt (vgl. E. 2.7).

Auch ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht könnte die Beschwerdeführerin vorliegend nicht mit Erfolg geltend machen. Erstens liegen mangels Vorliegen einer Titelführungsbewilligung bei der Beschwerdeführerin im hier relevanten Zeitraum unterschiedliche Sachverhalte vor. Zweitens fehlen Anhaltspunkte dafür, dass die ESTV eine eigentliche gesetzwidrige, das heisst von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG abweichende, Praxis pflegte und überdies zu erkennen gab, davon auch in Zukunft nicht abweichen zu wollen, womit die Voraussetzungen einer ausnahmsweisen Gleichbehandlung im Unrecht nicht erfüllt sind (vgl. E. 2.6).

**3.5** Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Leistungen der Beschwerdeführerin aufgrund der fehlenden Berufsausübungsbewilligung nicht als von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG gelten können, weshalb sie zurecht per 1. Januar 2010 als obligatorisch Steuerpflichtige zu betrachten war und die ESTV demnach die für die Steuerperiode 2010 geschuldete Steuer zurecht auf Basis des deklarierten Jahresumsatzes von Fr. (...) und der beantragten Anwendung des Saldosteuersatzes von 5,8 % auf Fr. (...) festgesetzt

hat. Damit erweist sich der vorinstanzliche Entscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

**4.**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 1'800.-- festzusetzen sind, der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Sistierung wird aufgehoben und das Verfahren wird wieder aufgenommen.

**2.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**3.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'800.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**4.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde; Beilage: Kopie der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 19. Juli 2018)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.



Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Kathrin Abegglen Zogg

**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 Rechtschrift 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: