Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 769/2018

Urteil vom 11. Januar 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd, Stadelmann,
Gerichtsschreiber Businger.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwalt Harun Can,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Steuerperiode 2013),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 2. August 2018 (A-6229/2016).

Sachverhalt:

A.
A._____ ist als Osteopath im Kanton Zürich tätig und verfügt seit 30. Juni 2013 über das gesamtschweizerisch anerkannte Diplom als Osteopath der Schweizerischen Konferenz der kantonalen Gesundheitsdirektorinnen und -direktoren (GDK). Am 25. September 2013 erteilte ihm die Gesundheitsdirektion des Kantons Zürich die Bewilligung zur selbständigen Tätigkeit als Osteopath unter dem von der GDK verliehenen Diplom im Kanton Zürich.

B.
Nachdem sich A._____ unter Vorbehalt der Bestreitung der Steuerbarkeit von Osteopathieleistungen als mehrwertsteuerpflichtige Person angemeldet hatte, verfügte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 24. August 2015, dass A._____ seit dem 1. April 2013 obligatorisch steuerpflichtig sei, und setzte die Mehrwertsteuerschuld der Steuerperiode 2013 auf Fr. 6'767.35 (zzgl. Verzugszins ab 1. September 2013) fest. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel wiesen die ESTV am 9. September 2016 und das Bundesverwaltungsgericht am 2. August 2018 ab.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 6. September 2018 beantragt A._____ dem Bundesgericht, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts sei aufzuheben und die ESTV sei anzuweisen, die bezahlten Mehrwertsteuerbeträge zurückzuerstatten. Zudem beantragt er die Sistierung des Verfahrens. Am 16. Oktober 2018 wies der Abteilungspräsident das Sistierungsgesuch ab. Die ESTV verzichtet auf eine Vernehmlassung, während das Bundesverwaltungsgericht auf das angefochtene Urteil verweist.

Erwägungen:

1.
Das angefochtene Urteil betrifft eine Steuerforderung und damit eine Angelegenheit des öffentlichen

Rechts. Es unterliegt der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die form- und fristgerecht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereichte Beschwerde ist daher einzutreten.

2.

2.1. Das Bundesverwaltungsgericht hat die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht und die Grundsätze hinsichtlich der steuerbaren Leistungen zutreffend dargelegt, worauf verwiesen werden kann.

2.2. Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind unter anderem die von Naturärzten oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen; der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG [SR 641.20]).
Es ist unbestritten, dass die vom Beschwerdeführer im Rahmen seiner Tätigkeit als Osteopath erbrachten Leistungen Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 34 Abs. 1 MWSTV (SR 641.201) darstellen und Osteopathen unter den Begriff "Angehörige ähnlicher Heil- und Pflegeberufe" im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 35 Abs. 2 lit. h MWSTV subsumiert werden können (vgl. auch Urteil 2C 476/2017 vom 21. August 2018 E. 4.2 und 4.3, in: ASA 87 S. 185). Streitig ist dagegen, ob das Erfordernis, wonach die Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen müssen, im vorliegenden Fall erfüllt ist.

2.3. Nach Art. 35 Abs. 1 MWSTV verfügt ein Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, wenn er im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung ist (lit. a) oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist (lit. b).

2.3.1. Die Vorinstanz ist gestützt auf die kantonale Gesetzgebung zum Schluss gelangt, dass die selbständige Tätigkeit als Osteopath im Kanton Zürich nicht bewilligungspflichtig sei. Bei der Bewilligung zur Titelführung in der Komplementärmedizin handle es sich nicht um eine Berufsausübungsbewilligung, sondern um eine Bewilligung zur Tätigkeit unter Verwendung eines bestimmten Titels. Das Erfordernis, wonach für die Anwendung der Steuerausnahme nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG eine kantonale Berufsausübungsbewilligung oder eine kantonale Zulassung vorliegen müsse, sei demnach nicht erfüllt.

2.3.2. Das Bundesgericht hat sich mit dieser Frage eingehend im Urteil 2C 476/2017 vom 21. August 2018 auseinandergesetzt und entschieden, dass mit Blick auf die Gesetzgebung des Kantons Zürich offenbleiben könne, ob Bewilligungen im Bereich der Komplementärmedizin klassische Berufsausübungsbewilligungen darstellten oder lediglich "Titelführungsbewilligungen" seien. Der kantonale Gesetzgeber habe bewirken wollen, dass die Berufsleute der Komplementärmedizin trotz der (noch) fehlenden Möglichkeit, ein eidgenössisches Diplom zu erwerben, ein Zulassungsverfahren durchlaufen müssen, wenn sie eine selbständige Berufstätigkeit unter Verwendung der in der Verordnung aufgeführten Diplome aufnehmen wollen. Dass die (individuelle) Zulassung an den Akt der Diplomanerkennung durch die Gesundheitsdirektion geknüpft sei, schade nicht. Entscheidend sei, dass eine kantonal geregelte Zulassung zur selbständigen Ausübung des Berufs als Osteopath existiere. Verfüge der Betroffene über die Bewilligung der Gesundheitsdirektion zur Führung des von der GDK verliehenen Titels bei der Ausübung der selbständigen Tätigkeit als Osteopath, sei die Voraussetzung gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. b MWSTV erfüllt (vgl. Urteil 2C 476/2017 vom 21. August 2018 E. 4, insb.
E. 4.9).

2.4. Nachdem der Beschwerdeführer unbestrittenermassen seit 25. September 2013 über die Bewilligung der Gesundheitsdirektion des Kantons Zürich zur Führung des von der GDK verliehenen Titels bei der Ausübung der selbständigen Tätigkeit als Osteopath verfügt, sind die entsprechenden Leistungen ab diesem Zeitpunkt gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG von der Steuer ausgenommen. Die Beschwerde erweist sich folglich als begründet und ist gutzuheissen. Die Sache ist an die ESTV zurückzuweisen zur Prüfung, ob der Beschwerdeführer für die vor dem 25. September 2013 erbrachten Leistungen der Mehrwertsteuerpflicht unterliegt, und zur allfälligen Rückerstattung von zu viel bezahlten Mehrwertsteuerbeträgen samt Zins.

3.

3.1. Da die Eidgenossenschaft in dieser Angelegenheit in ihrer Vermögenssituation betroffen ist, sind der unterliegenden ESTV die Gerichtskosten aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 4 BGG). Die ESTV hat den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 68 Abs. 2 BGG). Die Sache ist zur Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen im vorangegangenen Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 68 Abs. 5 BGG).

3.2. Der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers hat am 29. November 2018 eine Kostennote nachgereicht, die einen Betrag von Fr. 15'858.70 ausweist. Er erachtet die im Verfahren 2C 476/2017 zugesprochene Parteientschädigung von Fr. 2'500.-- mit Blick auf den Anspruch auf ein faires Verfahren bzw. auf Zugang zum Gericht als "höchst problematisch".
Gemäss Art. 3 Abs. 1 des Reglements über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht vom 31. März 2006 (SR 173.110.210.3) richtet sich das Honorar bei Streitsachen mit Vermögensinteresse in der Regel nach dem Streitwert. Es wird innerhalb der vorgesehenen Rahmenbeträge (Art. 4 und 5) nach der Wichtigkeit der Streitsache, ihrer Schwierigkeit sowie dem Umfang der Arbeitsleistung und dem Zeitaufwand des Anwaltes oder der Anwältin bemessen.
Der Rechtsvertreter führt in seiner Kostennote mehrere Posten auf, die keinen direkten Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren aufweisen und deshalb unbeachtlich sind (vgl. Beilagen 1-3 zur Kostennote). Die eigentliche Honorarnote für das vorliegende Verfahren weist angesichts des am 21. August 2018 ergangenen Urteils 2C 476/2017, bei dem sich dieselbe Rechtsfrage gestellt hat, einen deutlich zu hohen Zeitaufwand aus. Unter Berücksichtigung des Streitwerts und der Wichtigkeit der Streitsache erscheint eine Parteientschädigung von Fr. 2'500.-- als angemessen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 2. August 2018 wird aufgehoben. Die Sache wird zur weiteren Abklärung im Sinn der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden der Eidgenössischen Steuerverwaltung auferlegt.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 2'500.-- zu bezahlen.

4.
Die Sache wird zur Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen der vorangegangenen Verfahren an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen.

5.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 11. Januar 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Businger