



## 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, ...,  
Beschwerdeführer,

gegen

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

---

Gegenstand

MWSTG (Subj. Steuerpflicht; Osteopathie; Steuerperiode 2013).

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

A.\_\_\_\_\_ ist seit dem Jahr 2013 als Osteopath im Kanton Zürich tätig. Seit dem (...) 2013 verfügt er über ein gesamtschweizerisch anerkanntes Diplom als Osteopath der Schweizerischen Konferenz der kantonalen Gesundheitsdirektorinnen und -direktoren (GDK). Mit Verfügung vom (...) 2013 erteilte ihm der Kantonsärztliche Dienst der Gesundheitsdirektion sodann die Bewilligung zur selbständigen Tätigkeit als Osteopath 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 ihm die ESTV am (...) 2014 mit, dass er gestützt auf seine gemachten Angaben, namentlich zum voraussichtlichen Umsatz im Jahr 2013, per (...) 2013 in das Register für die Steuerpflichtigen eingetragen worden sei.

**C.**

Im Zuge des folgenden Verfügungs- und Einspracheverfahrens vor der ESTV bekräftigte A.\_\_\_\_\_ wiederholt seinen Standpunkt, wonach er als GDK diplomierter Osteopath mit kantonaler Titelführungsbewilligung von der Mehrwertsteuer ausgenommene Heilbehandlungen erbringe. Die im Kanton Zürich erforderliche Bewilligung zur selbständigen Berufstätigkeit unter dem Titel Osteopath 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 2013 von Fr. (...) zuzüglich gesetzlichem Verzugszins ab 1. September 2013. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die Tätigkeit als Osteopath 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: Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 6. Oktober 2016 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt, der Einspracheentscheid der ESTV vom 9. September 2016 sei vollumfänglich aufzuheben (Ziff. 1); es sei der Beschwerdeführer als von der Mehrwertsteuer ausgenommener Leistungserbringer 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 des Beschwerdeführers für die Mehrwertsteuer sei mit Wirkung ex tunc aufzuheben und die Vorinstanz sei zu verpflichten, die vom Beschwerdeführer 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 des Beschwerdeführers vom 22. 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 der Beschwerdeführer, 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). Der Beschwerdeführer ist als Adressat 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** Der Beschwerdeführer verlangt mit seinem Eventualbegehren (Ziff. 4), es sei festzustellen, dass aufgrund einer Praxisverschärfung der ESTV, frühestens ab dem 1. Januar 2013, wenn überhaupt, eine Steuerpflicht entstanden ist. Die Relevanz dieses Begehrens für das vorliegende Verfahren, das die Steuerperiode 2013 betrifft, ist nicht gänzlich klar, muss jedoch nicht abschliessend geklärt werden. Soweit sich dieses Feststellungsbegehren auch auf in der Steuerperiode 2013 erbrachte Leistungen beziehen sollte, 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 des Beschwerdeführers aus dem Jahr 2013 mehrwertsteuerpflichtig sind oder nicht. Dies lässt das Feststellungsinteresse hinfällig werden (vgl. BVGE 2007/24 E. 1.3; statt vieler: Urteil des BVer A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 1.2 mit Hinweisen).

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Der Beschwerdeführer 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. April 2013 und eine Mehrwertsteuerforderung der Steuerperiode 2013. 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).

**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 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** Ein Leistungserbringer verfügt über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, wenn er 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 einem unter jene Bestimmung fallenden Leistungserbringer ausgeführt werden;
- es muss eine Heilbehandlung im Sinne der Gesetzgebung ausgeführt werden;
- der Leistungserbringer 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 BVer 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 BVer 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 kantonaler 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

la 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. Der Beschwerdeführer ist im Kanton Zürich als Osteopath 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 Osteopath (nachfolgend GDK-Diplom; siehe Sachverhalt Bst. A). In rechtlicher Hinsicht sind sich sodann die Vorinstanz und der Beschwerdeführer einig, dass es sich beim Beschwerdeführer um einen Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs handelt, der – sollten seine Leistungen als steuerbar qualifizieren – ab dem

(...) 2013 obligatorisch steuerpflichtig geworden ist und die für die Steuerperiode 2013 deklarierten Mehrwertsteuern schuldet (vgl. Sachverhalt Bst. B und C sowie E. 2.1 f.).

Streitig und zu prüfen ist, ob die dem Beschwerdeführer seitens des Kantons Zürich erteilte Bewilligung zur selbständigen Tätigkeit unter dem Titel Osteopath 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 Osteopath im Kanton Zürich im hier relevanten Zeitraum bewilligungsfrei möglich. Der Beschwerdeführer 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 Osteopath 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 Osteopath bewilligungsfrei möglich ist (E. 2.4.1 f.), ergibt sich somit gemäss der konstanten Rechtsprechung, dass die Leistungen des Beschwerdeführers nicht als Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG gelten und demnach nicht von der Steuer ausgenommen sind.

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

**3.2.1** Zum einen mag das Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach für das Erlangen der Titelführungsbewilligung bzw. des von der GDK verliehenen interkantonalen Diploms als Osteopath hohe fachliche Qualifikationen erforderlich seien und die Qualität der beruflichen Fähigkeiten des Inhabers 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 des Beschwerdeführers, bei Schaffung eidgenössisch anerkannter Diplome der Komplementärmedizin würden die entsprechenden Titelführungsbewilligungen durch Berufsausübungsbewilligungen ersetzt, für die hier relevante Steuerperiode 2013 unerheblich, da in diesem Zeitraum für die Tätigkeit als Osteopath eben gerade keine Berufsausübungsbewilligung vonnöten war (E. 2.4.2 f.).

**3.2.2** Auch dem Einwand, wonach der Beschwerdeführer die Titelführungsbewilligung bzw. das GDK-Diplom als formelle kantonalrechtliche Zulassung seiner 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 der Beschwerdeführer 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** Im Übrigen datiert die Titelführungsbewilligung des Beschwerdeführers vom (...) 2013 bzw. das GDK-Diplom vom (...) 2013 und lag damit nur für einen Teil der vorliegend relevanten, im Jahr 2013 erbrachten Leistungen vor.

**3.3** Der Beschwerdeführer 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 kantonalechtlich 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 dem Beschwerdeführer 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 der Beschwerdeführer vor, die Praxis der ESTV betreffend die Mehrwertsteuerliche Behandlung von Osteopathen im Kanton Zürich sei bis Ende 2012 unklar gewesen beziehungsweise es sei per 2013

eine diesbezügliche Praxisverschärfung erfolgt. Dies will er mit Korrespondenz, welche zwei seiner Berufskollegen mit der ESTV geführt hatten, belegen. Der Beschwerdeführer sei in seinem 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 des Beschwerdeführers vermögen ebenfalls nicht zu überzeugen. Der Beschwerdeführer kann aus einer 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 seinen Gunsten ableiten: Die als Vertrauensgrundlage herangezogene Auskunft betraf ausschliesslich das Steuerjahr 2012, denn die ESTV hatte die Berufskollegen bereits im November 2012 darüber informiert, dass sie osteopathische Behandlungen – entgegen ihrer früheren Auskunft – auch bei Vorliegen einer Titelführungsbewilligung als steuerbar erachtet. Für das hier einzig relevante Steuerjahr 2013 bestand demnach gerade keine Vertrauensgrundlage mehr. Hiervon abgesehen, war der Beschwerdeführer ohnehin nicht Adressat der geschilderten Auskünfte, womit ein hierauf bauender Vertrauensschutz auch aus diesem Grund für ihn ausser Betracht fällt (vgl. E. 2.7).

Auch ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht könnte der Beschwerdeführer vorliegend nicht mit Erfolg geltend machen. Es fehlen Anhaltspunkte dafür bzw. es ist aufgrund des erwähnten Schreibens der ESTV an die Berufskollegen widerlegt, dass die ESTV eine eigentliche gesetzeswidrige, 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 des Beschwerdeführers aufgrund der fehlenden Berufsausübungsbewilligung nicht als von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG gelten können, weshalb er zurecht per 1. April 2013 als obligatorisch Steuerpflichtiger zu betrachten war und die ESTV demnach die für die Steuerperiode 2013 geschuldete Steuer zurecht auf Basis des für die Abrechnungsperiode vom (...) 2013 bis zum 31. Dezember 2013 deklarierten steuerbaren Umsatzes von Fr. (...) und der beantragten Anwendung des Saldosteuersatzes von 6,1 % 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. 1'500.- festzusetzen sind, dem unterliegenden Beschwerdeführer 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. 1'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**4.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde; Beilage: Kopie der Eingabe des Beschwerdeführers 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: