



Urteil vom 3. Januar 2019

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch,
Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Zulema Rickenbacher.

Parteien

A. _____,
[...],
vertreten durch
lic. iur. LL.M. Harun Can, Rechtsanwalt,
[...],
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
[...],
Vorinstanz.

Gegenstand

Steuerpflicht; Steuerausnahme
(Osteopathie; 1/2011-12/2013).

Sachverhalt:**A.**

A.a A. _____ (nachfolgend: Steuerpflichtige) war bzw. ist in den Kantonen Waadt und Zürich als selbstständige Osteopathin tätig.

A.b Aufgrund einer entsprechenden Anfrage datierend vom 9. Juli 2014 informierte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 24. Juli 2014 darüber, dass es sich bei ihren im Kanton Waadt generierten Umsätzen um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen handle. Dies gelte hingegen nicht für die im Kanton Zürich erwirtschafteten Umsätze, weshalb sie gebeten werde, den beigelegten Fragebogen auszufüllen und deren Höhe mitzuteilen. Nachdem sich die Steuerpflichtige nicht hatte vernehmen lassen, erfolgte am 1. Februar 2016 eine Mahnung.

Mit Schreiben vom 20. Februar 2016 reichte die Steuerpflichtige den Fragebogen mit Deklaration der Umsätze der Jahre 2008 bis 2013 ein und teilte der ESTV mit, sie wünsche provisorisch in das Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen zu werden. Sie behalte sich jedoch vor, deklarierte Mehrwertsteuer zurückzufordern, sollte sich bewahrheiten, dass die von ihr erbrachten osteopathischen Leistungen – wie von ihr vorgebracht – auch in Zürich von der Steuer ausgenommen sind.

A.c Mit Entscheid vom 14. Juli 2016 betreffend die Steuerperioden 2008 und 2009 verfügte die ESTV unter anderem, dass die Steuerpflichtige per 1. Januar 2009 in das entsprechende Register einzutragen sei. Mit einem weiteren Entscheid – ebenfalls datierend vom 14. Juli 2016 – betreffend die Steuerperioden 2010 bis 2013 verfügte die ESTV, dass die Steuerpflichtige per 1. Januar 2011 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen sei. Weiter wurde festgelegt, wieviel Mehrwertsteuer die Steuerpflichtige für die jeweiligen Jahre 2011 bis 2013 zu entrichten habe. Betreffend das Jahr 2010 wurde auf die mittlerweile eingetretene Festsetzungsverjährung verwiesen.

A.d Gegen diese beiden Entscheide liess die Steuerpflichtige je separat Einsprache (jeweils datierend vom 14. September 2016) erheben.

A.e Mit Einspracheentscheiden vom 28. August 2017 verfügte die ESTV, dass die Steuerpflichtige per 1. Januar 2009 bzw. per 1. Januar 2011 in das Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen einzutragen sei und

für das Jahr 2009 Fr. 8'694.-- sowie für die Jahre 2011 bis 2013 folgende Beträge an Mehrwertsteuer zu entrichten habe:

2011: Fr. 9'773.-- zuzüglich Verzugszinsen ab 30. November 2011

2012: Fr. 10'688.-- zuzüglich Verzugszinsen ab 30. November 2012

2013: Fr. 10'702.-- zuzüglich Verzugszinsen ab 30. November 2013

B.

B.a Gegen diese Einspracheentscheide erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingaben vom 25. September 2017 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht, wobei sie die Beschwerde betreffend die Steuerperiode 2009 später zurückzog. Das vorliegende Verfahren betrifft somit lediglich die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid in Bezug auf die Jahre 2011 bis 2013. Beantragt wurde Folgendes:

1. Der Einspracheentscheid sei vollumfänglich aufzuheben.
2. Es sei die Beschwerdeführerin als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungserbringerin im Sinne des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) i.V.m. Art. 34 f. der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) anzuerkennen.
3. Die unter Vorbehalt erfolgte Registrierung der Beschwerdeführerin für die Mehrwertsteuer sei mit Wirkung ex tunc aufzuheben und die Beschwerdegegnerin sei zu verpflichten, die von der Beschwerdeführerin abgelieferten Mehrwertsteuerbeträge zuzüglich einem angemessenen Zins zurückzuerstatten.
4. Eventualiter sei festzustellen, dass aufgrund der Praxisverschärfung der ESTV, frühestens ab dem 1. Januar 2013, wenn überhaupt, eine Steuerpflicht entstanden ist.
5. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

B.b Mit Zwischenverfügung vom 26. September 2017 bestätigte das Bundesverwaltungsgericht den Eingang der Beschwerde und forderte die Beschwerdeführerin unter anderem auf, einen Kostenvorschuss in Höhe der mutmasslichen Verfahrenskosten von Fr. 3'500.-- zu leisten.

B.c Mit Eingabe vom 2. Oktober 2017 verwies die Beschwerdeführerin auf ein vor Bundesgericht hängiges Pilotverfahren betreffend die vorliegend

relevante Rechtsfrage und beantragte die Sistierung des Beschwerdeverfahrens. Damit verbunden ersuchte sie sinngemäss um einstweilige Abnahme der Frist zur Bezahlung des Kostenvorschusses.

B.d Mit Schreiben vom 3. Oktober 2017 teilte das Bundesverwaltungsgericht der Beschwerdeführerin mit, dass der Sistierungsantrag erst geprüft werde, wenn die Prozessvoraussetzungen erfüllt seien, wozu auch die Leistung des Kostenvorschusses gehöre.

B.e Mit Eingabe vom 13. November 2017 beantragte die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Gegen den Sistierungsantrag hatte sie keine Einwände.

B.f Mit Zwischenverfügung vom 20. November 2017 verfügte das Bundesverwaltungsgericht die Sistierung des vorliegenden Verfahrens bis zum rechtskräftigen Entscheid des Bundesgerichts über die unter der Verfahrensnummer 2C_476/2017 rubrizierte Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten.

C.

C.a Mit Verfügung vom 5. September 2018 forderte das Bundesverwaltungsgericht die Parteien auf, bis am 5. Oktober 2018 zu beantragen und zu begründen, wie im vorliegenden Verfahren angesichts des zwischenzeitlich ergangenen bundesgerichtlichen Urteils 2C_476/2017 vom 21. August 2018 zu verfahren sei.

C.b Mit Eingabe vom 2. Oktober 2018 äussert sich die Vorinstanz wie folgt: Der Beschwerdeführerin sei seitens der Gesundheitsdirektion des Kantons Zürich mit Verfügung vom 9. Mai 2011 die Bewilligung der Führung eines Titels der Komplementärmedizin bei Ausübung einer selbstständigen Tätigkeit erstmalig erteilt worden. Eine solche Titelführungsbewilligung habe auch Gegenstand der im Bundesgerichtsurteil 2C_476/2017 vom 21. August 2018 für die Zwecke der Mehrwertsteuer vorgenommenen Prüfung der Einhaltung der Voraussetzungen für die Anerkennung als Erbringerin einer Heilbehandlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG gebildet. Anstelle der dazu in der Vernehmlassung vom 13. November 2017 gemachten Ausführungen sei auf das erwähnte Bundesgerichtsurteil zu verweisen.

C.c Mit Eingabe vom 5. Oktober 2018 beantragt die Beschwerdeführerin die Aufhebung der Sistierung. Sie macht geltend, das Bundesgericht habe

unlängst entschieden, dass eine Titelführungsbewilligung der Gesundheitsdirektion des Kantons Zürich als Zulassung im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV zu qualifizieren sei. GDK-diplomierte Osteopathen mit entsprechender Titelführungsbewilligung würden damit von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen erbringen. Für den vorliegenden Entscheid sei zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin aufgrund der gesetzlichen Pflicht seit dem 9. Mai 2011 über eine entsprechende Titelführungsbewilligung verfüge. Auch wenn die Steuerpflichtige bis zum 9. Mai 2011 steuerbare Umsätze erzielt habe, so hätten diese unter Fr. 100'000.-- gelegen. Damit sei die rückwirkende Eintragung im Jahr 2014 (Verfügung: 2016; vgl. Sachverhalt Bst. A.c) per 1. Januar 2011 zu Unrecht erfolgt.

Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, es gehe vorliegend nicht nur um die Steuerperioden 2011 bis 2013. Beantragt werde auch ein Feststellungsentscheid betreffend die Jahre ab 2014.

D. Mit Eingabe vom 25. Oktober 2018 reichte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin seine Kostennote ein.

Auf die konkreten Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt der angefochtene Einspracheentscheid vom 28. August 2017 eine solche Verfügung dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich gemäss Art. 37 VGG nach den Bestimmungen des VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt.

1.3 Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheides zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist nach dem Dargelegten – unter Vorbehalt des nachfolgend unter Erwägung 1.4 Erklärten – einzutreten.

1.4

1.4.1 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (vorliegend der Einspracheentscheid vom 28. August 2017), soweit er im Streit liegt. Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-477/2018 vom 11. September 2018 E. 1.5). Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Worüber die erste Instanz nicht entschieden hat und auch nicht entscheiden musste, darf auch die zweite Instanz grundsätzlich nicht bestimmen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-6754/2016 vom 10. September 2018 E. 1.3.2).

1.4.2 Im vorliegend zu beurteilenden Fall hat die Vorinstanz ausschliesslich über die Steuerperioden 2011 bis 2013 entschieden. Das Anfechtungsobjekt umfasst somit ausschliesslich diese Steuerperioden, weshalb nur diese durch das Bundesverwaltungsgericht zu beurteilen sind. Die Beschwerdeführerin will ihren Antrag „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 der Beschwerdeanträge; vgl. Sachverhalt Bst. B.a) allerdings so verstanden wissen, dass sie damit nicht nur einen Gestaltungsentscheid hinsichtlich der Steuerperioden 2011 bis 2013 anstrebt, sondern auch die Feststellung für die Steuerperioden 2014 bis dato, dass die von der Beschwerdeführerin erbrachten osteopathischen Leistungen bei vorliegender Titelführungsbewilligung von der Steuer ausgenommen sind. Die Beschwerdeführerin habe auch diesbezüglich ein „erhebliches Rechtsschutzinteresse“.

Vor diesem Hintergrund ist an dieser Stelle die Frage zu beantworten, ob die Vorinstanz zum Zeitpunkt der Verfügung auch über die Steuerperioden 2014 und die folgenden „hätte entscheiden müssen“ (vgl. vorangehend

E. 1.4.1). Diesbezüglich ist Art. 82 Abs. 1 MWSTG zu beachten. Gemäss dieser Bestimmung trifft die ESTV von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person alle für die Steuererhebung erforderlichen Verfügungen, insbesondere wenn für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerpflicht *beantragt wird* oder *geboten erscheint* (Bst. f). Weder das eine noch das andere trifft im vorliegenden Fall zu:

Der vorliegend angefochtene Einspracheentscheid geht auf die Deklaration der Umsätze 2008 bis 2013 im Jahr 2016 durch die Beschwerdeführerin (vgl. Sachverhalt Bst. A.b) und einen entsprechenden Entscheid der Vorinstanz datierend vom 14. Juli 2016 betreffend die Jahre 2010 bis 2013 zurück (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Zum einen hat die Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache vom 14. September 2016 (vgl. Sachverhalt Bst. A.d) keine Feststellung betreffend die Steuerpflicht für die Jahre 2014 und Folgende beantragt, zum anderen waren zu diesem Zeitpunkt die sachverhaltlichen Grundlagen für den Erlass eines Leistungsentscheides betreffend die Jahre 2010 bis 2013 gegeben und die Vorinstanz hatte – zur Recht – keine Veranlassung, nebst der Beurteilung der Steuerpflicht betreffend die Jahre 2010 bis 2013 auch einen Feststellungsentscheid betreffend die Folgejahre zu fällen.

1.4.3 Abgesehen davon wurde die bisher umstrittene Hauptfrage, nämlich ob in Zürich tätige Osteopathinnen mit Titelführungsbewilligung von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen erbringen, nun vom Bundesgericht bejahend entschieden. Auch wenn im vorliegenden Verfahren nur über die Jahre 2011 bis 2013 entschieden wird, ist davon auszugehen, dass die Vorinstanz sich auch betreffend die Folgejahre an die bundesgerichtliche Rechtsprechung hält, sofern die entscheidungswesentlichen Sachverhaltselemente bei der Beschwerdeführerin unverändert bleiben.

1.4.4 Nach dem Gesagten fehlt es an einem schutzwürdigen Feststellungsinteresse der Beschwerdeführerin betreffend die Jahre 2014 ff., weshalb auf die Beschwerde in diesem Punkt nicht einzutreten ist.

1.5

1.5.1 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben,

von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2013, Rz. 1.54).

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

1.6

1.6.1 Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2); dies unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen. In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 1.4.1).

1.6.2 Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2011 bis 2013. Damit kommt einzig das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene neue MWSTG zur Anwendung.

2.

2.1

2.1.1 Subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1^{bis} Bst. a und b MWSTG). Von der Steuerpflicht befreit ist gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG, wer innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind.

2.1.2 Die Steuerpflicht beginnt für Unternehmen mit Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland mit der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit (Art. 14 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Unterschreitet der massgebende Umsatz

der steuerpflichtigen Person die Umsatzgrenze nach Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG und ist zu erwarten, dass der massgebende Umsatz auch in der folgenden Steuerperiode nicht mehr erreicht wird, so muss sich die steuerpflichtige Person als solche abmelden. Die Abmeldung ist frühestens auf das Ende der Steuerperiode möglich, in der der massgebende Umsatz nicht erreicht worden ist (Art. 14 Abs. 5 MWSTG).

2.2 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (sog. Inlandsteuer). Diese sind steuerbar, soweit das Mehrwertsteuergesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG; vgl. nachfolgend E. 2.3). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung ist (Art. 3 Bst. e MWSTG).

2.3

2.3.1 Eine Leistung, die von der Steuer ausgenommen ist (und für deren Versteuerung nicht nach Art. 22 MWSTG optiert wird) ist nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG).

2.3.2 Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind – soweit hier interessierend – die von Naturärzten oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG). Diesbezüglich wird in Art. 35 Abs. 2 Bst. h MWSTV festgehalten, dass als Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG namentlich Naturärzte, Naturärztinnen, Heilpraktiker, Heilpraktikerinnen, Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen zählen. Nach Verwaltungspraxis und bundesgerichtlicher Rechtsprechung können Osteopathen und Osteopathinnen unter Letztere subsumiert werden (vgl. MBI 21, Ziff. 2.8; Urteil des BGer 2C_476/2017 vom 21. August 2018 E. 4.3)

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.

2.3.4 Von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 34 f. MWSTV liegen vor, wenn kumulativ die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind (statt vieler: Urteil des BVGer A-6248/2016 vom 2. August 2018 E. 2.3.5):

- 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.

2.3.5 Ein Leistungserbringer oder eine Leistungserbringerin verfügt über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, wenn er oder sie im Besitze der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung ist oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

Das Bundesgericht hat in diesem Zusammenhang in seinem – für den vorliegenden Entscheid abgewarteten – Urteil 2C_476/2017 vom 21. August 2018 (betreffend den Kanton Zürich) Folgendes festgehalten:

„Der Beruf des Osteopathen bzw. der Osteopathin figuriert zwar weder im kantonalen Gesundheitsgesetz noch in der Verordnung des Regierungsrates unter den jeweils einzeln genannten bewilligungspflichtigen Berufen (vgl. §§ 25 ff. GesG/ZH [kantonales Gesundheitsgesetz vom 2. April 2007; Einfügung durch das BVGer] bzw. §§ 11 ff. nuMedBV/ZH [kantonale Verordnung vom 24. November 2010 über die nichtuniversitären Medizinalberufe; Einfügung durch das BVGer]). Indessen erlaubt § 65 GesG/ZH die Ausdehnung der Bewilligungspflicht auf Berufsleute im Bereich der Komplementärmedizin, sofern sie über ein von einem gesamtschweizerischen Berufsverband ausgestelltes Diplom verfügen, welches vom Regierungsrat anerkannt ist. Die Wendung "bis zur Schaffung anerkannter eidgenössischer Diplome der Komplementärmedizin" in § 65 GesBG/ZH lässt erkennen, dass der zürcherische Gesetzgeber schon vor Einführung der bundesrechtlichen Bewilligungspflicht die betreffenden Berufe einem Zulassungsverfahren unterstellen wollte. Die Zulassung erfolgt mittels kantonaler Anerkennung des Diploms, weil dieses nicht eidgenössisch anerkannt

ist. Dies wird sich mit der Inkraftsetzung des Bundesgesetzes vom 30. September 2016 über die Gesundheitsberufe (GesBG; BBl 2016 7599) ändern. Das neue Bundesgesetz wird die in § 9 Abs. 1 nuMedBV/ZH erwähnten eidgenössisch anerkannten Diplome schaffen und u.a. die Berufsausübung als Osteopath bzw. Osteopathin in eigener fachlicher Verantwortung, insbesondere auch die Bewilligungspflicht, auf Bundesebene regeln (vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. g, Art. 2 Abs. 2 lit. a Ziff. 8, Art. 2 Abs. 2 lit. d und Art. 11 ff. GesBG)).“

Sodann entschied das Bundesgericht, es könne offen bleiben, ob Bewilligungen im Bereich der Komplementärmedizin im Sinn von § 9 Abs. 1 nuMedBV/ZH klassische Berufsausübungsbewilligungen darstellen würden oder lediglich "Titelführungsbewilligungen" seien. Im Endeffekt habe der kantonale Gesetzgeber bewirken wollen, dass die Berufsleute der Komplementärmedizin – trotz der (noch) fehlenden Möglichkeit, ein eidgenössisches Diplom zu erwerben – ein Zulassungsverfahren durchlaufen müssten, wenn sie eine selbständige Berufstätigkeit unter Verwendung der in § 9 Abs. 1 nuMedBV/ZH genannten Diplome aufnehmen wollten. Dass die (individuelle) Zulassung an den Akt der Diplomanerkennung durch die Gesundheitsdirektion geknüpft sei, schade nicht.

Aus Sicht des Mehrwertsteuerrechts sei entscheidend, dass mit § 65 GesG/ZH i.V.m. § 9 Abs. 1 lit. c nuMedBV/ZH eine kantonal geregelte Zulassung zur selbständigen Ausübung des Berufs als Osteopath bzw. Osteopathin existiere.

2.4

2.4.1 Gemäss Art. 88 Abs. 3 MWSTG kann die steuerpflichtige Person bezahlte, aber nicht geschuldete Steuern zurückfordern, sofern die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig ist. Erfolgt die Rückerstattung nach Absatz 3 später als 60 Tage nach Eintreffen der Steuerabrechnung bzw. der schriftlichen Geltendmachung des Anspruches bei der ESTV, so wird für die Zeit vom 61. Tag bis zur Auszahlung oder Rückerstattung ein Vergütungszins ausgerichtet (Art. 88 Abs. 4 MWSTG; vgl. Urteil des BVGer A-5863/2017 vom 7. November 2018 E. 2.2.2).

2.4.2 Gemäss Art. 2 Abs. 2 der einschlägigen Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze (EFD-Verordnung; SR 641.207.1) beträgt der Zinssatz – soweit hier interessierend – pro Jahr: 4,0% ab dem 1. Januar 2012 (Bst. a) und 4,5% vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 (Bst. b).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist vorab betreffend die Anträge der Beschwerdeführerin Folgendes festzuhalten: Bereits aus der Zwischenverfügung vom 20. November 2017 geht hervor, dass die Sistierung des Verfahrens (nur) bis zum rechtskräftigen Entscheid des Bundesgerichts über die unter der Verfahrensnummer 2C_476/2017 rubrizierte Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten Geltung hat(te) (vgl. Sachverhalt Bst. B.f). Die Sistierung ist daher schon weggefallen und braucht vorliegend nicht noch aufgehoben zu werden.

3.2 Ursprünglich war nur noch strittig, ob die von der Beschwerdeführerin als Osteopathin erbrachten Leistungen von der Steuer ausgenommen sind. Nach dem genannten bundesgerichtlichen Urteil besteht nun Einigkeit darüber (vgl. Sachverhalt Bst. C.b), dass die Beschwerdeführerin, welche seit dem 9. Mai 2011 über die Bewilligung der Gesundheitsdirektion zur Führung des von der GDK verliehenen Titels bei der Ausübung der selbständigen Tätigkeit als Osteopathin im Kanton Zürich verfügt, damit ab diesem Zeitpunkt die gesetzlich geforderten Voraussetzungen für eine Ausnahme von der Steuerpflicht erfüllt (vgl. E. 2.3.4 f.). Diesbezügliche Weiterungen erübrigen sich und es kann festgehalten werden, dass die von der Beschwerdeführerin ab dem 9. Mai 2011 in Zürich erbrachten osteopathischen Behandlungen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nach geltendem Recht von der Mehrwertsteuer ausgenommen waren bzw. sind.

3.3 Zu prüfen bleibt hingegen, wie es sich mit der Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin in der Zeit vor dem 9. Mai 2011 – also vor Erhalt der für die Steuerausnahme massgebenden Titelführungsbewilligung – verhält:

3.3.1 Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, die rückwirkende Eintragung ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen im Jahr 2014 [Verfügung: 2016; vgl. Sachverhalt Bst. A.c] per 1. Januar 2011 sei zu Unrecht erfolgt, weil sie bis zum 9. Mai 2011 die Umsatzgrenze von Fr. 100'000.-- (vgl. Sachverhalt Bst. C.c; E. 2.1.1) nicht erreicht habe.

3.3.2 Die Beschwerdeführerin verkennt dabei Folgendes: Im hier zu beurteilenden Fall war sie unbestrittenermassen per 1. Januar 2009 mehrwertsteuerpflichtig und gemäss – letztlich rechtskräftigem (vgl. Sachverhalt Bst. B.a) – Einspacheentscheid vom 28. August 2017 betreffend die Steuerperiode 2009 per 1. Januar 2009 entsprechend in das Register der steuerpflichtigen Personen einzutragen (vgl. Sachverhalt Bst. A.e). Dass für

das Jahr 2010 aufgrund des Eintritts der Festsetzungsverjährung (Verfügung der Vorinstanz vom 14. Juli 2016 betreffend die Jahre 2010 bis 2013; vgl. Sachverhalt Bst. A.c) keine Steuer zu entrichten war, hinderte das Weiterbestehen der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht nicht. Damit war die Beschwerdeführerin auch Anfang 2011 grundsätzlich noch mehrwertsteuerpflichtig. Erst von dem Zeitpunkt an, als die Voraussetzung für die Steuer ausnahme gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG vorlag (ab 9. Mai 2011; vgl. E. 3.2), unterlagen die von ihr in Zürich erbrachten osteopathischen Dienstleistungen objektiv nicht mehr der Mehrwertsteuer. Dies wiederum führte dazu, dass für die Beschwerdeführerin ab diesem Zeitpunkt absehbar wurde, dass sie die Schwelle von Fr. 100'000.-- an steuerbaren Umsätzen im Jahr 2011 und den folgenden Jahren nicht mehr erreichen würde. Entsprechend hätte sie sich gestützt auf Art. 14 Abs. 5 MWSTG als Mehrwertsteuerpflichtige abmelden können, was aber frühestens auf das Ende der Steuerperiode möglich gewesen wäre, in welcher der massgebende Umsatz nicht mehr erreicht worden ist (vgl. E. 2.1.1), d.h. im vorliegenden Fall per Ende 2011.

3.3.3 Aus dem Gesagten ergibt sich betreffend die subjektive Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin zweierlei: Zum einen kann dahingestellt bleiben, ob der verfügte Passus der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin sei per 1. Januar 2011 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen aufzunehmen (recte: sie sei per 1. Januar 2011 steuerpflichtig), überhaupt notwendig war, zumal deren subjektive Steuerpflicht ab 1. Januar 2009 weiter bestand und bis zum Zeitpunkt der Verfügung nicht endete; aus diesem im Ergebnis richtigen Eintrag kann die Beschwerdeführerin jedenfalls nichts zu ihrem Vorteil ableiten. Zum anderen endete die Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2011, weshalb sie durch die Vorinstanz rückwirkend per 1. Januar 2012 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen entsprechend gelöscht werden darf.

3.4 Im Weiteren ist auf die von der Vorinstanz eingeforderten Beträge (vgl. Sachverhalt Bst. A.e) einzugehen:

3.4.1 Mit dem bisher Dargelegten konnte gezeigt werden, dass die Beschwerdeführerin vom 1. Januar 2009 bis am 31. Dezember 2011 als mehrwertsteuerpflichtige Person galt und deshalb rechtmässig im entsprechenden Register eingetragen war. Auch wenn die von ihr ab dem 9. Mai 2011 in Zürich erbrachten osteopathischen Leistungen von der Steuer ausgenommen waren, traf Selbiges auf die bis zu diesem Zeitpunkt erbrachten Leistungen nicht zu, weshalb die Beschwerdeführerin für die vom 1. Januar

2011 bis am 8. Mai 2011 erbrachten Leistungen Mehrwertsteuer abzuliefern hat. Die exakte Höhe der für das Jahr 2011 abzuführenden Steuer wird weniger als die von der Vorinstanz für das volle Jahr geforderten Fr. 9'773.-- betragen, lässt sich vom Gericht aufgrund der Unterlagen jedoch nicht genau beziffern. Die Sache ist daher zur entsprechenden Berechnung der geschuldeten Steuer bzw. des zurückzuerstattenden Differenzbetrages zuzüglich des allfälligen Vergütungszinses (vgl. E. 2.4) an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3.4.2 Mangels subjektiver Steuerpflicht in den Jahren 2012 und 2013 hat die Beschwerdeführerin für diesen Zeitraum keine Mehrwertsteuer zu entrichten. Allenfalls bereits geleistete Beträge sind ihr von der Vorinstanz zuzüglich des allfällig zu entrichtenden Vergütungszinses (vgl. vorangehend E. 3.4.1) zurückzuerstatten.

3.5 Es ergibt sich somit, dass die Beschwerde teilweise gutzuheissen ist, soweit darauf eingetreten werden kann. Im Übrigen ist sie abzuweisen.

3.5.1 Dispositiv-Ziffern 1 und 3 des angefochtenen Einspracheentscheides sind aufzuheben und die Sache ist im Sinne der Erwägungen (vgl. E. 3.4.1 und E. 3.4.2) zur Neuberechnung der Höhe der vom 1. Januar 2011 bis zum 8. Mai 2011 geschuldeten Steuern zurückzuweisen.

3.5.2 Ebenfalls zurückzuweisen ist die Sache zwecks Berechnung der zurückzuerstattenden Beträge für die Zeit ab dem 9. Mai 2011 sowie des allfälligen Vergütungszinses.

3.6 Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteienschädigung zu befinden.

3.6.1 Als teilweise obsiegende Partei hat die Beschwerdeführerin Verfahrenskosten im Umfang des Unterliegens zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Im vorliegenden Fall beantragte die Beschwerdeführerin, es sei anzuerkennen, dass sie für die Jahre 2011 bis und mit 2013 (36 Monate) keine Mehrwertsteuer zu entrichten habe. Wie aus dem vorliegenden Entscheid nun hervorgeht, unterlag sie im Jahr 2011 noch für gut vier Monate der Steuerpflicht. Ebenfalls nicht durchgedrungen ist sie mit dem Feststellungsbegehren für die Zeit ab 2014. Sie unterliegt damit um rund 20%. Entsprechend hat sie die – in Anwendung von Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2) auf Fr. 3'500.-- festzusetzenden – Verfahrenskosten im Umfang von 20% (Fr. 700.--) zu tragen. Dieser

Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 3'500.-- zu entnehmen. Der Restbetrag (Fr. 2'800.--) ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

3.6.2 Die teilweise obsiegende, anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG i.V.m. Art. 7 ff. VGKE Anspruch auf eine (im Umfang des Unterliegens reduzierte) Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz. Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere Auslagen der Partei (Art. 8 Abs. 1 VGKE). Unnötiger Aufwand wird nicht entschädigt (Art. 8 Abs. 2 VGKE).

Gemäss Art. 14 Abs. 1 VGKE haben Parteien, welche Anspruch auf Parteientschädigung erheben, dem Gericht vor dem Entscheid eine detaillierte Kostennote einzureichen. Die Beschwerdeführerin ist dieser Obliegenheit mit Eingabe vom 25. Oktober 2018 nachgekommen (vgl. Sachverhalt Bst. D) und macht Anwaltskosten in Höhe von insgesamt Fr. 12'161.40 geltend. Soweit die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren Kosten geltend macht, welche dem Einspracheverfahren zuzuordnen sind, können diese aufgrund von Art. 84 Abs. 1 MWSTG, wonach im Verfügungs- und Einspracheverfahren weder Kosten erhoben noch Parteientschädigungen ausgerichtet werden, nicht vergütet werden. Entsprechend sind vom verlangten Betrag Fr. 7'372.05 abzuziehen, was in einem grundsätzlich vergütungsfähigen Restbetrag von Fr. 4'789.35 resultiert. Diese Summe ist sodann im Verhältnis des Unterliegens um rund 20% zu reduzieren (vgl. vorangehend E. 3.6.1).

Nach dem Dargelegten ist die Parteientschädigung für das vorliegende Verfahren auf (gerundet) Fr. 3'832.-- (inkl. Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE) festzusetzen.

Die Vorinstanz hat als Bundesbehörde keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Dispositiv-Ziffern 1 und 3 des angefochtenen Einspracheentscheides werden aufgehoben und die Sache wird im Sinne der Erwägungen (vgl. E. 3.4.1 und E. 3.4.2) zur Neuberechnung der Höhe der vom 1. Januar 2011 bis zum 8. Mai 2011 geschuldeten Mehrwertsteuern zurückgewiesen.

Ebenfalls zurückgewiesen wird die Sache zur Berechnung und Rückerstattung der allenfalls bereits bezahlten Mehrwertsteuern für die Zeit vom 9. Mai 2011 bis zum 31. Dezember 2013 sowie des allfälligen Vergütungszinses.

3.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'500.-- festgesetzt und im Umfang von Fr. 700.-- der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 2'800.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 3'832.-- zu bezahlen.

5.

Dieses Urteil geht an:

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

Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der folgenden Seite.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Zulema Rickenbacher

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: