



## Urteil vom 5. April 2017

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Daniel Riedo, Richterin Marianne Ryter,  
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch lic. iur. Harun Can, Rechtsanwalt, und  
Regula Portmann Rechtsanwältin,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

MWSTG (Steuerperiode 2014; subj. Steuerpflicht).

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

A.\_\_\_\_\_ ist gemäss dem von ihrer Seite der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingereichten Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht seit Beginn des Jahres 2014 im Kanton Zürich als Osteopathin tätig. Ihre voraussichtlichen Umsätze in den ersten zwölf Monaten ihrer Geschäftstätigkeit bezifferte sie mit CHF 130'000.-. Im besagten Fragebogen teilte A.\_\_\_\_\_ der ESTV zudem mit, dass ihre Anmeldung für die Mehrwertsteuer unter Vorbehalt einer Bestreitung der Praxis der ESTV betreffend die Steuerbarkeit von Osteopathie-Leistungen im Kanton Zürich erfolge. Daraufhin wurde sie seitens der ESTV mit Wirkung per 1. Januar 2014 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

**B.**

Nachdem die ESTV mit Schreiben vom 18. Juli 2014 A.\_\_\_\_\_ ihre Praxis betreffend die Voraussetzungen für die Steuerausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) – insbesondere auch mit Blick auf die Notwendigkeit einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung – erläutert hatte und A.\_\_\_\_\_ diesbezüglich mit Schreiben vom 2. September 2014 die Ausstellung einer Verfügung verlangte, bestätigte die ESTV mit Verfügung vom 18. September 2015, dass A.\_\_\_\_\_ seit dem 1. Januar 2014 obligatorisch steuerpflichtig sei und setzte die von ihr für die Steuerperiode 2014 geschuldete Steuer auf Basis ihrer Selbstveranlagung auf CHF 13'978.65 fest.

**C.**

Gegen diese Verfügung erhob A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 28. September 2015 Einsprache und brachte vor, sie sei als Leistungserbringerin im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 34 f. der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) anzuerkennen, weshalb die Verfügung der ESTV vom 18. September 2015 vollumfänglich aufzuheben sei. Zur Begründung dieses Antrags führte sie im Wesentlichen aus, die im Kanton Zürich erforderliche Bewilligung zur selbständigen Berufstätigkeit unter dem Titel Osteopathin oder Osteopath sei als Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV zu qualifizieren.

**D.**

Mit Einspracheentscheid vom 9. September 2016 wies die ESTV die Einsprache von A.\_\_\_\_\_ ab, gelangte zum Schluss, dass diese zu Recht per 1. Januar 2014 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen wurde und setzte die von ihr für die Steuerperiode 2014 geschuldete Steuer abermals auf CHF 13'978.65 fest. Zur Begründung führte die ESTV – unter Hinweis auf entsprechende Präjudizien – im Wesentlichen aus, die Tätigkeit von A.\_\_\_\_\_ sei im Kanton Zürich bewilligungsfrei möglich. Die Titelführungsbewilligung über die sie verfüge, berechtige sie lediglich dazu, die an sich bewilligungsfreie Tätigkeit unter Verwendung ihres Titels auszuüben. Dies entspreche jedoch nicht einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung, womit eine Steuerausnahme aufgrund von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG ausgeschlossen sei.

**E.**

Gegen diesen Einspracheentscheid liess A.\_\_\_\_\_ (fortan: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 10. Oktober 2016 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und beantragen, der Einspracheentscheid der ESTV vom 9. September 2016 sei vollumfänglich aufzuheben. Weiter 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. 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 Zins zurückzuerstatten; 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, wobei sie an ihrer früheren Begründung festhält.

**G.**

Im Rahmen eines weiteren Schriftenwechsels bekräftigten die Parteien ihre bisherigen Standpunkte.

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

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

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG (Art. 31 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

**1.2** Die Beschwerdeführerin ficht einen Einspracheentscheid der ESTV betreffend ihre subjektive Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer an. Der Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung dieser Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), weshalb auf die Beschwerde einzutreten ist.

**1.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann einen angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. 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 VwVG).

### **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; Urteil des BVGer A-2464/2015 vom 11. November 2015 E. 2.3.1). 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; Urteil A-2464/2015 E. 2.3.1; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 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 und Leistungserbringerinnen 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 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). 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 (Urteil des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 3.1 [noch zum aMWSTG, vgl. auch E. 2.3.6]; vgl. dazu auch die Urteile des BVer A-310/2009 vom 7. Mai 2010 E. 3.2.3 und A-5113/2009 vom 16. Dezember 2009 E. 4.3.2, welche in gleichgelagerten Konstellationen nur die positive Genehmigung als Zulassung im Sinn der MWSTV genügen liessen). Die Verwaltungspraxis sieht diesbezüglich überdies vor, dass alle Heilbehandlungen, welche 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. Ziffer 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 (vgl. Urteil 2A.331/2005 E. 2.3; Urteile A-310/2009 E. 3.2.2 und A-5113/2009 E. 2.2.4):

- 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, noch in Anwendung der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464), 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. dazu auch das Urteil des BGer 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 6.2; Urteil des BVGer A-1618/2006 vom 27. August 2008 E. 3.2.5).

In den parlamentarischen Beratungen zu Art. 18 Ziff. 3 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300), 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, die sich im Rahmen von MWST-Kontrollen ergeben würden, begründet. Andererseits sollte die Regelung den einzelnen Kantonen überlassen werden, weil das Gesundheitswesen Sache der Kantone ist und damit nicht mittels Mehrwertsteuergesetz ein Entzug von Kompetenzen erfolgen sollte (vgl. Votum Gysin, AB 1999 N 815; Entscheid der Steuerrekurskommission [SRK] 2003-126 vom 19. April 2005 E. 3b/bb mit Hinweis 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, haben sich sowohl die Eidgenössische Steuerrekurskommission (Entscheid der SRK 2003-126 E. 3b/bb [bestätigt durch das Bundesgericht im Urteil 2A.331/2005]) als auch das Bundesverwaltungsgericht (Urteile des BVGer A-5113/2009 E. 4.3.1 und A-1618/2006 E. 3.1) bereits ausführlich auseinandergesetzt. Dabei wurde darauf hingewiesen, dass

mit dem Abstellen auf eine kantonale Regelung das Prinzip der einheitlichen Anwendung der Mehrwertsteuer auf dem Gebiet der gesamten Schweiz eine Schwächung erfahre, da jede kantonale Regelung ihre spezifischen Besonderheiten habe. Da jedoch das Erfordernis einer Berufsausübungsbewilligung, womit eine potentielle Ungleichbehandlung zumindest bewusst in Kauf genommen werde, im Gesetz selbst enthalten sei, habe das Bundesverwaltungsgericht keine Möglichkeit, die Norm aufzuheben oder ihr die Anwendung zu versagen (sog. Anwendungsgebot; Art. 190 BV; Urteile A-5113/2009 E. 4.3.1 und A-1618/2006 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen).

**2.3.7** Nach der Rechtsprechung darf die Auslegung vom klaren Wortlaut eines Rechtssatzes nur dann abweichen, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche triftigen Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift und aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Entscheidend ist danach nicht der vordergründig klare Wortlaut einer Norm, sondern der wahre Rechtssinn, welcher durch die anerkannten Regeln der Auslegung zu ermitteln ist. Auch Bundesgesetze sind einer Auslegung wider den Wortlaut zugänglich. Art. 190 BV setzt dem nur insoweit Schranken, als er verbietet, vom klaren Wortlaut und vom Sinn und Zweck einer Vorschrift abzugehen, um diese in den Rahmen der Verfassung zu stellen. Der Wortlaut allein aber stellt kein Hindernis dar, selbst wenn er klar ist. Bestehen triftige Gründe dafür, dass er den wahren Rechtssinn einer Vorschrift – die *ratio legis* – nicht wiedergibt, ist es nach dem Gesagten zulässig, von ihm abzuweichen und die Vorschrift entsprechend zu deuten, insbesondere dann, wenn der wahre Rechtssinn entgegen dem Wortlaut verfassungskonform erscheint (vgl. dazu BGE 131 II 217 E. 2.3; Urteil des BVGer A-3779/2013 vom 9. Januar 2014 E. 3.3.5.3 letzter Absatz; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2326/2012 vom 5. Februar 2013 E. 5.2).

## **2.4**

**2.4.1** In § 3 des Gesundheitsgesetzes des Kantons Zürich vom 2. April 2007 (GesG, LS 810.1) sind die bewilligungs- und anzeigespflichtigen 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) 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. Dabei ist aber zu beachten, dass es sich bei der Bewilligung zur Titelführung in der Komplementärmedizin nicht um eine Berufsausübungsbewilligung handelt, sondern lediglich um eine Bewilligung zur Tätigkeit unter Verwendung eines bestimmten Titels. Das heisst, die Tätigkeit an sich, beispielsweise in der Homöopathie, ist grundsätzlich bewilligungsfrei möglich. Eine Bewilligung zur Titelführung braucht unter anderem, wer unter dem von der GDK verliehenen interkantonalen Diplom als Osteopathin oder Osteopath selbstständig berufstätig wird (vgl. Merkblatt, „Bewilligungspflichtige Titelführung“, Ziff. 1).

**2.5** Überspitzter Formalismus ist eine besondere Form der Rechtsverweigerung im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV. Eine solche 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 127 I 31 E. 2a, BGE 115 Ia 12 E. 3b; MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, Bd. II, 3. Aufl., Bern 2011, N. 2.2.4.6, S. 262; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7. Aufl., Zürich/St. Gallen 2016, Rz. 1051). Nicht jede prozessuale Formstrenge steht demnach mit Art. 29 Abs. 1 BV in Widerspruch, sondern nur eine solche, die als exzessiv erscheint, durch kein schutzwürdiges Interesse gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder gar verhindert (BGE 130 V 177 E. 5.4.1; Urteil des BVer A-3433/2013 vom 29. Oktober 2014 E. 2.7; vgl. zum Ganzen MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2. Aufl., Basel 2013, Rz. 3.115 mit Hinweisen).

**2.6** Der in Art. 8 BV verankerte Grundsatz der Rechtsgleichheit 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, a.a.O., 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 (Urteile des BVGer A-2464/2015 E. 2.5 und A-704/2013 vom 28. November 2013 E. 4).

**2.7** Nach dem in Art. 9 BV verankerten Grundsatz von Treu und Glauben kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, welche eine Behörde dem Bürger erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür 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 (BGE 137 II 182 E. 3.6.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 2.9.1; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 22 Rz. 15 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 667 ff.; ausführlich zum sog. Steuerruling: Urteile des BVGer A-2347/2014 vom 29. September 2015 E. 3 und A-6982/2013 vom 24. Juni 2015 E. 3 und 4 je mit zahlreichen 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 (vgl. Sachverhalt Bst. A bis D). In rechtlicher Hinsicht unbestritten ist sodann, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Angehörige von Heil- und Pflegeberufen handelt, die – wenn ihre Leistungen als steuerbar erachtet werden sollten – mit Beginn des Jahres 2014 obligatorisch steuerpflichtig geworden ist und die von ihr für die Steuerperiode 2014 deklarierten Mehrwertsteuern schuldet (vgl. Sachverhalt Bst. A und B sowie E. 2.1 f.).

Streitig und zu prüfen hingegen ist, ob die der Beschwerdeführerin seitens des Kantons Zürich erteilte Bewilligung zur selbständigen Tätigkeit unter dem Titel Osteopathin als Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 35 Abs. 1 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, wobei – wie durch die Gerichte in gleichgelagerten Fällen schon mehrfach festgehalten wurde (E. 2.3.4; vgl. Urteil 2A.331/2005 E. 3.1 sowie Urteile A-310/2009 E. 3.2.3 und A-5113/2009 E. 4.3.2) – unter der Zulassung nur eine positive Genehmigung verstanden werden kann, nicht aber ein blosses Dulden. Auch ein bewusster Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Regelung genügt also nicht (E. 2.3.3 f.). 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 sie entsprechend anzuwenden, selbst wenn dies zu Ungleichbehandlungen und Steuerverzerrungen führen kann (E. 2.3.6 f.).

Gemäss der hier relevanten Gesetzgebung des Kantons Zürich betreffend die bewilligungs- und anzeigepflichtigen Berufstätigkeiten im Gesundheitswesen ist die Tätigkeit als Osteopathin im Kanton Zürich 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 oder 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.

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 stützt, dieses Erfordernis im Gesetz selbst vorgesehen und somit anzuwenden ist (E. 2.3.6) und gemäss der hier relevanten 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 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 oder 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. 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 2014 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 als formelle kantonalrechtliche Zulassung ihrer Tätigkeit verstanden wissen will, kann in Anbetracht der Tatsache, dass die kantonalrechtlichen Vorgaben die Tätigkeit an sich als bewilligungsfrei bezeichnen, nicht gefolgt werden (E. 2.4.1 ff.).

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).

**3.3** 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 kantonalrechtlich 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 entgegen, dass das Abstellen auf das Vorliegen von Berufsausübungsbewilligungen und somit auf die entsprechenden kantonalen Regelungen im Gesetz selbst vorgesehen ist und die daraus folgenden potentiellen Ungleichbehandlungen vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen wurden. Da überdies keinerlei Indizien dafür bestehen, dass der Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG den wahren Rechtssinn dieser Bestimmung nicht wiedergibt, ist sie entsprechend anzuwenden (E. 2.3.6 f.).

**3.4** Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin 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 sie mit Korrespondenz, welche zweier 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. Vorab ist hier nochmals festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin ihre unternehmerische Tätigkeit erst im Jahre 2014 aufgenommen hat und somit per 1. Januar 2014 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen wurde (vgl. Sachverhalt Bst. A). Auskünfte der ESTV, die im vorliegenden Fall für die Zeit vor dem Jahre 2013 bestimmt sind, betreffen die Beschwerdeführerin demnach nicht, weshalb auch nicht ersichtlich ist, inwiefern sie auf Grundlage der Auskünfte der ESTV für sie nachteilige Dispositionen getroffen haben soll. Schon deshalb kann sich die Beschwerdeführerin nicht auf den Schutz von Treu und Glauben berufen. Hiervon abgesehen, war die Beschwerdeführerin ohnehin nicht Adressatin der geschilderten Auskünfte seitens der ESTV, womit ein hierauf bauender Vertrauensschutz für sie ausser Betracht fällt (vgl. E. 2.7).

Auch ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht könnte die Beschwerdeführerin vorliegendenfalls nicht mit Erfolg geltend machen. Denn es 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 die Beschwerdeführerin zurecht per 1. Januar 2014 als obligatorisch Steuerpflichtige in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen wurde und die ESTV demnach die für die Steuerperiode 2014 geschuldete Steuer zurecht auf Basis der Selbstveranlagung der Beschwerdeführerin auf CHF 13'978.65 festgesetzt hat. Damit erweist sich der vorinstanzliche Entscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist abzuweisen.

#### **4.**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf CHF 2'400.- 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 Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten im Betrag von CHF 2'400.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

## **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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: