



## **Urteil vom 13. September 2017**

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richter Pascal Mollard, Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiber Beat König.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ SA,**  
vertreten durch Dr. iur. Monika Gattiker, Rechtsanwältin,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009).

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

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ SA bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister des Kantons Waadt den Betrieb und die Finanzierung eines Zentrums zur Entwicklung der traditionellen chinesischen Medizin (nachfolgend: TCM).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) nahm die A. \_\_\_\_\_ SA rückwirkend per 1. Januar 2006 in ihr Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen auf.

Nach Korrespondenz mit der A. \_\_\_\_\_ SA bzw. ihrer Vertreterin teilte die ESTV dieser Gesellschaft mit Schreiben vom 25. August 2011 mit, dass sie mit Wirkung per 1. Januar 2006 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen gelöscht worden sei.

**A.b** Nach einer erneuten Prüfung der Unterlagen nahm die ESTV ein weiteres Mal eine rückwirkende Eintragung der A. \_\_\_\_\_ SA per 1. Januar 2006 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen vor und teilte dies der A. \_\_\_\_\_ SA mit Schreiben vom 29. Dezember 2011 mit.

**A.c** Nach weiterer Korrespondenz mit der A. \_\_\_\_\_ SA, in deren Rahmen die Gesellschaft (wie schon zuvor) ihre Steuerpflicht bestritt, erliess die ESTV am 27. August 2015 eine Verfügung. Damit ordnete sie an, dass (a) die A. \_\_\_\_\_ SA zu Recht per 1. Januar 2006 in das Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen worden sei, (b) die Mehrwertsteuerforderung gegenüber der A. \_\_\_\_\_ SA für die Steuerperioden 1. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009 (Zeit vom 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2009) auf Fr. 261'245.40 festgesetzt werde, und (c) die Gesellschaft der ESTV diesen Betrag zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2008 zu bezahlen habe.

**B.**

Mit Entscheid vom 20. September 2016 wies die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die von der A. \_\_\_\_\_ SA am 5. Oktober 2015 gegen die genannte Verfügung erhobene Einsprache ab, wobei sie weder Kosten erhob noch eine Parteientschädigung ausrichtete.

**C.**

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht vom 21. Oktober 2016 lässt die A. \_\_\_\_\_ SA (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beantragen, unter Aufhebung des Einspracheentscheids vom 20. September 2016 und

Entschädigungsfolgen (zuzüglich Mehrwertsteuerzuschlag) zulasten der Vorinstanz sei zu bestätigen, dass «die Leistungen der Beschwerdeführerin nicht der MWST-Pflicht unterstehen, sondern es sich um von der MWST ausgenommene Leistungen gemäss Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG [= Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer, AS 2000 1300] handelte» (Beschwerde, S. 2).

#### **D.**

Die ESTV beantragt mit Vernehmlassung vom 19. Dezember 2016, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen und der angefochtene Einspracheentscheid sei vollumfänglich zu bestätigen.

#### **E.**

Mit unaufgefordert eingereichtem Schreiben vom 12. Januar 2017 nahm die Beschwerdeführerin zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung.

#### **F.**

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – sofern erforderlich – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

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

#### **1.**

##### **1.1**

**1.1.1** Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die bisherigen Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2006 bis 2009 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des MWSTG. Er untersteht damit in materieller Hinsicht dem aMWSTG, das vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2009 in Kraft stand, sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, AS 2000 1347).

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zur noch älteren, durch das aMWSTG ersetzten 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 die einschlägigen materiellen Vorschriften des aMWSTG übernommen werden kann.

Das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht des MWSTG findet auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren sofort Anwendung (Art. 113 Abs. 3 MWSTG). Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als praxisgemäss nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (siehe anstelle vieler Urteil des BVGer A-5098/2016 vom 4. Juli 2017 E. 1.3.2, mit Hinweis).

**1.1.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.2** Die Beschwerdeführerin ficht einen mehrwertsteuerrechtlichen Einspracheentscheid der ESTV 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 der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (vgl. Art. 31 VGG).

Die Beschwerdeführerin beantragt, es sei zu bestätigen, dass ihre Leistungen im Sinne von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG steuerausgenommen sind. Soweit sich dieses Feststellungsbegehren auf die von der Beschwerdeführerin im Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2009 erbrachten Leistungen bezieht, ist es gegenüber dem negativen Leistungsbegehren auf Aufhebung der seitens der Vorinstanz angeordneten Leistungspflicht (durch Aufhebung des Einspracheentscheids) subsidiär. Es kann bereits anhand dieses Leistungsbegehrens entschieden werden, ob die Leistungen der Beschwerdeführerin aus diesem Zeitraum mehrwertsteuerpflichtig sind oder nicht. Dies lässt das Feststellungsinteresse hinfällig werden (vgl. BVGE 2007/24 E. 1.3; Urteile des BVGer A-5116/2012 vom 31. Juli 2013 E. 1.1, A-7819/2008 vom 31. Januar 2011 E. 1.3).

Soweit das erwähnte Feststellungsbegehren Steuerperioden nach dem 31. Dezember 2009 betreffen sollte, wäre darauf ebenfalls nicht einzutreten. Diese Steuerperioden können nämlich nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens sein, weil sie weder Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens bildeten noch es nach richtiger Gesetzesauslegung hätten sein sollen (vgl. zum Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege anstelle vieler Urteil des BVerfG A-1675/2016 und A-1681/2016 vom 12. April 2017 E. 3.1; CHRISTOPH AUER, Streitgegenstand und Rügeprinzip im Spannungsfeld der verwaltungsrechtlichen Prozessmaximen, 1997, S. 35, 63, N. 403 f.; ALFRED KÖLZ et al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N. 686 ff.).

Mit den genannten Einschränkungen ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

**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).

**1.4** Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 349 E. 1a; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 1.54). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BVerfG 2007/41 E. 2; Urteile des BVerfG A-2122/2016 vom 31. Januar 2017 E. 2.2, A-1103/2011 vom 7. Juli 2016 E. 1.4).

**1.5** Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden

nicht verbindlich (MOSER et al., a.a.O., N. 2.173 f.). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 123 II 16 E. 7; Urteile des BVGer A-5769/2016 vom 11. April 2017 E. 3.2, A-2675/2016 vom 25. Oktober 2016 E. 1.4, A-5099/2015 vom 20. Januar 2016 E. 1.6).

**1.6** Gemäss Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) sind Bundesgesetze und Völkerrecht für die rechtsanwendenden Behörden massgebend (vgl. dazu anstelle vieler BGE 131 II 217 E. 2.3; Urteil des BVGer A-790/2016 vom 29. Juni 2016 E. 1.5). Art. 190 BV verbietet es den rechtsanwendenden Behörden, einer Norm in einem Bundesgesetz wegen Verfassungswidrigkeit die Anwendung zu versagen (sog. Anwendungsgebot; vgl. dazu ULRICH HÄFELIN et al., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. Aufl. 2016, N. 2089 f.) bzw. von einer klar formulierten Vorschrift des Bundesgesetzgebers, deren Wortlaut auch dem Sinn und Zweck der Regelung entspricht, abzuweichen (vgl. Urteil des BGer 2C\_703/2009 und 2C\_22/2010 vom 21. September 2010 E. 4.4.2; Urteile des BVGer A-7025/2016 vom 5. Juli 2017 E. 1.2.4, A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.5.1.1).

**1.7** Die Konkretisierung einer Norm erfolgt durch Auslegung. Als Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut der betreffenden Vorschrift zu betrachten. Ist dieser nicht ganz klar bzw. bestehen Gründe für die Annahme, er gebe nicht den wahren Sinn der Vorschrift wieder, muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite gesucht werden. Diesfalls ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm (historische Auslegung), auf ihren Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) und auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (systematische Auslegung), abzustellen. Das Bundesgericht hat sich dabei stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 141 V 197 E. 5.2, 140 II 289 E. 3.2 ff., 138 III 359 E. 6.2, 134 II 249 E. 2.3; Urteil des BVGer A-3824/2016 vom 14. Juni 2017 E. 2.4.2).

## **2.**

**2.1** Gemäss dem aMWSTG ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferun-

gen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen ist gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG ein Unternehmen mit einem Jahresumsatz nach Art. 21 Abs. 3 aMWSTG bis zu Fr. 250'000.-, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (sogenannte Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- im Jahr betragen würde. Bei der Prüfung, ob die hier genannten, für die subjektive Steuerpflicht massgebenden Umsatzschwellen erreicht werden, sind die nach Art. 18 aMWSTG von der Steuer ausgenommenen Umsätze nicht zu berücksichtigen, soweit nicht gemäss Art. 26 aMWSTG für deren Versteuerung optiert wurde (vgl. GERHARD SCHAFFROTH/DOMINIK ROMANG, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000, Art. 21 N. 33).

Die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG beginnt (soweit hier interessierend) nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem der massgebende Umsatz erreicht worden ist (Art. 28 Abs. 1 Satz 1 aMWSTG).

**2.2** Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (sog. Steuerobjekt der Inlandsteuer; Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (vgl. Art. 18 f. aMWSTG).

### **2.3**

**2.3.1** In Art. 18 aMWSTG sind als (objektive) Steuerausnahmen sog. «unechte» Steuerbefreiungen statuiert. Dies bedeutet, dass derjenige, welcher die Leistung erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen auf dem entsprechenden Umsatz belastet bleibt oder diese verdeckt auf die Leistungsempfänger überwälzt. Es wird aufgrund der Systemwidrigkeit dieser in Art. 18 aMWSTG genannten Steuerausnahmen davon ausgegangen, dass diese «eher restriktiv» bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, 124 II 193 E. 5e; Urteil des BGer 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 3.2). Primär sind die Ausnahmebestimmungen

nach Art. 18 aMWSTG (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; Urteile des BVGer A-6671/2015 und A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.3.2.1, A-7514/2014 vom 4. Februar 2016 E. 2.4.2).

**2.3.2** Gemäss Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG sind von der Mehrwertsteuer ausgenommen (soweit hier interessierend) die von Ärzten, 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.

**2.3.2.1** Als Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Sinne von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG gelten gemäss Art. 3 Abs. 2 Bst. h MWSTGV namentlich «Naturärzte, Naturärztinnen, Heilpraktiker, Heilpraktikerinnen, Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen».

**2.3.2.2** Heilbehandlungen sind gemäss Art. 3 Abs. 1 MWSTGV nur dann von der Besteuerung ausgenommen, wenn der Leistungserbringer oder die Leistungserbringerin im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist. Nach konstanter Rechtsprechung kann dabei (mit Blick auf die Zielsetzung des Gesetzgebers, nur einen staatlich anerkannten Heilberuf ausübende Leistungserbringer von der Ausnahme profitieren zu lassen,) unter der Zulassung zur Ausübung der Heilbehandlung nach 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 rechtsprechungsgemäss nicht für die Anwendbarkeit der Steuerausnahmegvorschrift (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). In der Rechtsprechung wird in diesem Zusammenhang zudem ausgeführt, dass ein Dokument, welches bestätige, dass ein Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden könne, nicht als positive Genehmigung im massgebenden Sinne zu qualifizieren sei (Urteil des BVGer A-2534/2012 vom 30. Oktober 2013 E. 4.2.1).

**2.3.3** Gemäss Art. 2 Abs. 1 MWSTGV 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. 2 Abs. 3 Bst. a MWSTGV).

**2.3.4** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen im Sinne von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG in Verbindung mit Art. 2 f. MWSTGV vorliegen, wenn kumulativ die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Urteil des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 2.3):

- Die Tätigkeit muss von einem unter Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG fallenden Leistungserbringer ausgeführt werden;
- der Leistungserbringer muss über die nach dem kantonalen Recht erforderliche Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung verfügen oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sein;
- es muss eine Heilbehandlung im Sinne der Gesetzgebung ausgeführt werden.

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

Bei den parlamentarischen Beratungen zu Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG wurde das Abstellen auf die kantonalen Berufsausübungsbewilligungen insbesondere mit dem Hinweis auf Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen ärztlichen und nicht ärztlichen Leistungen im Rahmen von MWST-Kontrollen gerechtfertigt. Zudem wurde ins Feld geführt, dass die Regelung den einzelnen Kantonen überlassen werden solle, weil das Gesundheitswesen

Sache der Kantone sei und nicht mittels des Mehrwertsteuergesetzes ein Entzug von Kompetenzen erfolgen solle (siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3.6 [insbesondere mit Hinweis auf das Votum Gysin, AB 1999 N 815]).

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 vom 19. April 2005 E. 3b/bb [zum aMWSTG; bestätigt durch das Bundesgericht mit Urteil 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006]) als auch das Bundesverwaltungsgericht (Urteile des BVGer A-5113/2009 vom 16. Dezember 2009 E. 4.3.1 [zum aMWSTG], A-1618/2006 vom 27. August 2008 E. 3.1 [zur aMWSTV und zum aMWSTG]) 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, weil jede kantonale Regelung ihre spezifischen Besonderheiten habe. Da jedoch das Erfordernis einer Berufsausübungsbewilligung im Bundesgesetz selbst enthalten sei, womit eine potentielle Ungleichbehandlung zumindest bewusst in Kauf genommen werde, habe das Bundesverwaltungsgericht gemäss dem Anwendungsgebot von Art. 190 BV keine Möglichkeit, die Norm aufzuheben oder ihr die Anwendung zu versagen (siehe zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3.6, mit weiteren Hinweisen; allgemein zum Anwendungsgebot vorn E. 1.6).

## **2.4**

**2.4.1** In Ziff. 2.8 der MWST-Branchenbroschüre der ESTV Nr. 20 «Gesundheitswesen» (im Folgenden: BB 20) in der vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 gültig gewesenen Fassung findet sich folgende Regelung betreffend die mehrwertsteuerliche Anerkennung von Naturheilpraktikerinnen und Naturheilpraktikern als Erbringer von Heilbehandlungen im Sinne von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG:

«Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen, die eine kantonale Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung als

- Naturarzt / Naturärztin,

- Heilpraktiker / Heilpraktikerin,
- Naturheilpraktiker / Naturheilpraktikerin oder
- eine für die spezifische, im Bereich der Naturheilkunde ausgeübte Tätigkeit massgebende Bezeichnung (z.B. Osteopathe / Osteopathin)

vorweisen können. [...]

Einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung gleichgestellt ist eine Bestätigung des Kantons, dass die betreffende Person zur Ausübung von Heilbehandlungen an **kranken oder verletzten Personen** berechtigt und zur Berufsausübung zugelassen ist. Ein Dokument, das bestätigt, dass der Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden kann, gilt nicht als Bestätigung im vorgenannten Sinn.»

Der hiervor zuletzt zitierte Satz fand sich im entsprechenden Abschnitt der vor dem 1. Januar 2008 gültig gewesenen Fassung der BB 20 noch nicht (vgl. Urteil des BVGer A-5113/2009 vom 16. Dezember 2009 E. 2.2.1).

**2.4.2** Die Kategorie des «ambulanten Behandlungszentrums» figurierte unter dem aMWSTG (anders als zuvor in der Branchenbroschüre Nr. 24 zur aMWSTV) in der BB 20. Ziff. 5.1 BB 20 in der vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 gültig gewesenen Fassung sieht diesbezüglich (soweit hier interessierend) Folgendes vor:

«Ambulante Behandlungszentren liegen bei Einrichtungen vor, die ambulant Heilbehandlungen an Patienten vornehmen, bei denen weder ein Spitalaufenthalt noch eine Bettlägerigkeit erforderlich ist. Darunter fallen beispielsweise juristische Personen oder Personengesellschaften, bei denen Angehörige von Heil- oder Pflegeberufen (-> Ziff. 2) angestellt sind und die Behandlungen vornehmen, sowie HMO-Praxen von Krankenversicherern.

Als Leistungserbringer von Heilbehandlungen gelten ambulante Behandlungszentren,

- deren Leiter oder Leiterin als Leistungserbringer/in von Heilbehandlungen (-> Ziff. 2) gilt (die Leitung muss entweder fest angestellt sein oder es muss vertraglich eine 100%ige Anwesenheit einer solchen Leitung gewährleistet sein)

oder

- bei denen alle im Zentrum Behandlungen ausführenden Teilhaber einer juristischen Person oder Personengesellschaft (z.B. Gesellschafter, Aktionäre) als Leistungserbringer von Heilbehandlungen (-> Ziff. 2) gelten (dies nur, sofern keine gegen aussen bekannt gegebene Leitung der Gemeinschaft vorliegt)

und

- die eine kantonale Institutsbewilligung – soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist – vorweisen können.

Erfüllt ein Zentrum diese Voraussetzungen nicht, sind nach Ziff. 5.4 Abs. 1 BB 20 in der erwähnten Fassung sämtliche durch das Zentrum erbrachten Leistungen zum massgebenden Steuersatz steuerbar. Nach Ziff. 5.4 Abs. 2 BB 20 in der erwähnten Fassung stützen sich «Angehörige eines Heil- oder Pflegeberufes [...], die selbst eine Berufsausübungsbewilligung besitzen und in einem solchen Zentrum lediglich eingemietet sind und somit im eigenen Namen Rechnung stellen, [...] zur Beurteilung der Steuerbarkeit ihrer Leistungen auf die für ihre Berufsgattung geltenden Regeln».

Soweit hier interessierend stimmt die Regelung von Ziff. 5.1 und Ziff. 5.4.1 f. der BB Nr. 20 in der vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007 gültig gewesenen Fassung mit der genannten Ordnung der BB Nr. 20 in der vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 gültig gewesenen Fassung überein.

### 3.

**3.1** Das Gesundheitsgesetz des Kantons Waadt ist das «Loi sur la santé publique» vom 29. Mai 1985 (LSP; Recueil systématique de la législation vaudoise 800.01). Soweit nichts anderes vermerkt ist, wird im Folgenden jeweils auf die vom 1. Oktober 2009 bis 31. Dezember 2010 in Kraft gewesene Fassung dieses Erlasses Bezug genommen und galten dabei die entsprechenden Bestimmungen nicht nur in diesem Zeitraum, sondern während der gesamten, hier interessierenden Zeitspanne.

### 3.2

**3.2.1** Das LSP regelt in dessen Kapitel VII (Art. 74 ff.) die Berufe des Gesundheitswesens («Professions de la santé»). Gemäss Art. 74 Abs. 1 Satz 1 LSP in der seit dem 1. Juni 2009 geltenden Fassung regelt der Staatsrat, (a) welche Berufe des Gesundheitswesens diesem Kapitel des Gesetzes unterstehen, (b) die Voraussetzungen der Ausübung der entsprechenden Berufe und (c) deren Ausübung. Nach Art. 74 Abs. 1 Sätze 1 und 2 LSP in der vom 1. Januar 2005 bis 31. Mai 2009 gültig gewesenen Fassung ordnete der Staatsrat die Ausübung der dem Kapitel VII des Gesetzes unterstellten Berufe des Gesundheitswesens und den Zugang zu den Berufen des Gesundheitswesens.

Der Staatsrat kann die Ausübung der in Art. 74 Abs. 1 LSP genannten Berufe vom Erwerb praktischer Erfahrung abhängig machen (Art. 74 Abs. 2 LSP).

**3.2.2** Nach Art. 75 Abs. 1 LSP ist für die selbständige Ausübung der «professions de la santé» eine Bewilligung des Gesundheitsdepartements erforderlich. Die Erteilung der Bewilligung setzt gemäss Art. 75 Abs. 3 (Bst. a) LSP in der seit dem 1. Juni 2009 geltenden Fassung insbesondere den Besitz eines in der Schweiz gemäss einem internationalen Abkommen, dem Bundesrecht oder gemäss einem Konkordat anerkannten Titels voraus.

Für ausländische Staatsangehörige, die kraft internationaler Abkommen das Recht besitzen, ohne Bewilligung einen Beruf des Gesundheitswesens in der Schweiz während maximal 90 Tagen pro Kalenderjahr selbständig auszuüben, besteht nach Art. 75 Abs. 7 LSP in der am 1. Juni 2009 getretenen Fassung dieser Vorschrift nur eine Meldepflicht und die Pflicht, die eigenen Diplome vorzuweisen.

Sonderregelungen bestehen sodann in Bezug auf bestimmte Berufe (vgl. Art. 75 Abs. 4 LSP). Zu diesen Sonderregelungen zählte insbesondere die per 1. Juni 2009 aufgehobene Vorschrift von aArt. 91 Abs. 1 (Bst. a) LSP, wonach die Bewilligung der selbständigen Ausübung eines medizinischen Berufes («profession médicale») – unter Vorbehalt hier nicht interessierender Konstellationen gemäss aArt. 91 Abs. 2 LSP – insbesondere ein eidgenössisches Diplom des entsprechenden Berufes voraussetzte. Als medizinischer Beruf im Sinne des Gesetzes galt und gilt dabei nach Art. 90 Abs. 1 LSP der Arztberuf (Art. 90 Abs. 1 LSP).

Sodann bleiben gemäss Art. 75 Abs. 8 LSP in der am 1. Juni 2009 in Kraft getretenen Fassung dieser Bestimmung die Regelungen des Bundesgesetzes vom 23. Juni 2006 über die universitären Medizinalberufe (Medizinalberufegesetz, MedBG, SR 811.11) auf jeden Fall vorbehalten.

**3.2.3** Das vom 1. Oktober 2003 bis 31. Dezember 2010 gültig gewesene, vom Staatsrat des Kantons Waadt erlassene (frühere) «Règlement concernant l'exercice des professions de la santé» vom 10. September 2003 (im Folgenden: aREPS) galt nach dessen Art. 1 Abs. 1 für folgende Berufe des Gesundheitswesens:

«Ambulancier, chiropraticien, diététicien, droguiste, ergothérapeute, hygiéniste dentaire, infirmière, infirmière assistante, laborantine médicale, logopédiste-orthophoniste, masseur médical, médecin, médecin-dentiste, opticien, ostéopathe, pharmacien, physiothérapeute, podologue, psychothérapeute non médecin, sage-femme, technicien en radiologie médicale, technicien de salle d'opération, thérapeute de la psychomotricité.»

Gemäss Art. 2 aREPS hatte der Angehörige eines Berufes des Gesundheitswesens (bzw. ein Angehöriger eines der hiervor aufgelisteten Berufe), der seinen Beruf ausüben wollte, unter Vorbehalt von Art. 76 LSP (zur Ausübung der Tätigkeit in unselbständiger Stellung) ein schriftliches Gesuch beim Gesundheitsamt zu stellen.

**3.2.4** Art. 94 Abs. 1 LSP zählt die Kompetenzen auf, welche nach dem Recht des Kantons Waadt – unter Vorbehalt der Zuweisung entsprechender Befugnisse an andere unter das Gesetz fallende Berufsgruppen (vgl. Art. 94 Abs. 2 LSP) – allein *Ärzten* («médecins») zustehen. Dazu zählt insbesondere die Kompetenz, den physischen oder psychischen Zustand von Personen zu ermitteln oder einzuschätzen und entsprechend den allgemein anerkannten Regeln der Kunst bzw. gemäss dem allgemein anerkannten Berufswissen und dem Stand der Wissenschaft Massnahmen zur Bewahrung und Wiederherstellung der Gesundheit dieser Personen vorzuschreiben («seul qualité [...] pour déterminer ou apprécier l'état physique ou psychique des personnes et prescrire les mesures propres à la conservation et au rétablissement de leur santé selon l'état des connaissances professionnelles et scientifiques admises»; vgl. Art. 94 Abs. 1 Bst. a LSP).

**3.2.5** Gemäss Art. 186 Abs. 1 LSP wird namentlich, wer ohne dazu berechtigt zu sein, als Arzt gehandelt hat, bestraft. Indessen kann nach Art. 186 Abs. 2 LSP von jeder Bestrafung Umgang genommen werden, wenn der Täter aus einem ehrbaren Motiv gehandelt und seine Handlung keinen Schaden verursacht hat.

**3.3** Das Verwaltungsgericht des Kantons Waadt hatte in seinem Urteil GE.1999.0015 vom 13. April 1999 (= Beschwerdebeilage 9) zu entscheiden, ob einer Veterinärmedizinerin, welche an der Universität B. \_\_\_\_\_ promoviert worden war und später im Ausland namentlich eine Ausbildung in Akupunktur am Menschen absolviert hatte, die Akupunkturbehandlung von seitens Ärzten des Kantons Waadt zugewiesenen Patienten erlaubt werden kann.

Das kantonale Verwaltungsgericht erklärte in seinem Urteil für die Frage, ob die Akupunkturbehandlung bewilligungspflichtig ist, für entscheidend,

ob solche Behandlungen medizinischen Tätigkeiten im Sinne von Art. 94 LSP gleichkommen. Entsprechend seiner früheren Rechtsprechung, wonach TCM-Behandlungen unter Art. 94 LSP fallen und deshalb bewilligungspflichtig sind, kam das Gericht zum Schluss, dass beim zu beurteilenden Fall für die Akupunkturbehandlungen eine Bewilligung der selbständigen Ausübung des Arztberufes erforderlich ist. Mit der Begründung, die Veterinärmedizinerin verfüge nicht über ein eidgenössisches Humanmedizin-diplom, verneinte das Gericht zugleich sinngemäss das Vorliegen der Bewilligungsvoraussetzungen (bzw. das Vorliegen der Bewilligungsvoraussetzung im Sinne von aArt. 91 Abs. 1 Bst. a LSP) und untersagte der Betroffenen folglich die Durchführung der in Frage stehenden Akupunkturbehandlungen (siehe zum Ganzen E. 2 ff. des Urteils).

#### 4.

Am 1. September 2007 ist für Ärztinnen und Ärzte im Sinne des MedBG an die Stelle der kantonalen Bewilligungspflichten für die selbständige Ausübung der ärztlichen Tätigkeit eine *bundesrechtliche* Bewilligungspflicht getreten, da nach Art. 34 MedBG Ärztinnen und Ärzte im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Bst. a MedBG ihren Beruf nur mit einer Bewilligung des Kantons, auf dessen Gebiet die Tätigkeit ausgeübt wird, selbständig ausüben dürfen (beide Vorschriften sind am 1. September 2007 in Kraft getreten). Nicht als Ärzte im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Bst. a MedBG (bzw. im Sinne des MedBG) zu qualifizieren sind indessen Angehörige von Berufen, die ausschliesslich auf dem Gebiet der Komplementärmedizin anzusiedeln sind (vgl. zum Begriff des universitären Medizinalberufes im Sinne des MedBG BORIS ETTER, Medizinalberufegesetz [MedBG], Handkommentar, 2006, Art. 2 N. 12, mit Hinweisen).

#### 5.

**5.1** Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin ein Zentrum betrieb, in welchem ambulante TCM-Behandlungen durchgeführt und in geringem Umfang auch Umsätze aus dem Verkauf von Produkten erzielt wurden. Ebenso wenig wird in Abrede gestellt, dass die Leitung des Zentrums Dr. med. C.\_\_\_\_\_ oblag, diese Ärztin über eine Bewilligung zur selbständigen Ausübung des Arztberufes im Kanton Waadt verfügte und mit einem Pensum zwischen 50-60 % für die Beschwerdeführerin tätig war. Einigkeit besteht auch dahingehend, dass im Zusammenhang mit den von Dr. med. C.\_\_\_\_\_ persönlich im Behandlungszentrum erbrachten Heilbehandlungen von steuerausgenommenen Umsätzen im Sinne von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG auszugehen ist.

Im Zeitraum vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009 haben indessen auch die bei der Beschwerdeführerin angestellt gewesenen TCM-Therapeuten D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ im Behandlungszentrum TCM-Behandlungen mit in mehrwertsteuerlicher Hinsicht der Beschwerdeführerin zuzurechnenden Umsätzen durchgeführt. In rechtlicher Hinsicht richtigerweise unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin, wenn die zuletzt genannten Umsätze aus TCM-Behandlungen D.\_\_\_\_s, E.\_\_\_\_s, F.\_\_\_\_s und G.\_\_\_\_s als steuerbare Umsätze im Sinne des aMWSTG zu qualifizieren wären, am 1. Januar 2006 obligatorisch steuerpflichtig geworden wäre und sie gegebenenfalls für die Zeit vom 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2009 Mehrwertsteuern von Fr. 261'245.40 zuzüglich Verzugszins seit dem 31. August 2008 zu bezahlen hätte.

Zu Recht nicht in Frage gestellt wird auch, dass die Umsätze aus den letztgenannten TCM-Behandlungen nur dann (nach Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG sowie unter Vorbehalt der Erfüllung der weiteren Voraussetzungen) als steuerausgenommen zu qualifizieren sind, wenn diese TCM-Therapeuten der Beschwerdeführerin im massgebenden Zeitraum im Sinne von Art. 3 Abs. 1 MWSTGV entweder über die nach dem kantonalen Recht (allenfalls) erforderliche Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung verfügten oder nach der kantonalen Gesetzgebung zur Ausübung der TCM-Behandlungen zugelassen waren. Insbesondere beruft sich die Beschwerdeführerin richtigerweise nicht auf die in der BB 20 festgehaltene, hiervor genannte Ordnung, wonach nicht alle die Behandlungen ausführenden Personen eines ambulanten Behandlungszentrums über die nach dem kantonalen Recht (allenfalls) erforderliche Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung verfügen oder nach der kantonalen Gesetzgebung zur Ausübung der Heilbehandlung zugelassen sein müssen, wenn dessen Leiter über eine solche Bewilligung verfügt oder nach der kantonalen Gesetzgebung zur Ausübung der Heilbehandlung zugelassen ist und dieser Leiter entweder «fest angestellt» ist oder seine «100%ige Anwesenheit» vertraglich gewährleistet ist (vgl. E. 2.4.2):

Die Leiterin des Behandlungszentrums der Beschwerdeführerin war nämlich unbestrittenermassen nur maximal im Rahmen ihres Pensums von 50-60 % im Behandlungszentrum anwesend. Bei einer solchen teilzeitlichen Anwesenheit im Behandlungszentrum kann auch von vornherein nicht mit Recht von einer «festen Anstellung» im Sinne der hier interessierenden Regelung in Ziff. 5.1 BB 20 gesprochen werden, auch wenn unter einer «festen Anstellung» nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch eine nicht

temporäre Anstellung im Sinne eines unbefristeten Arbeitsvertrages verstanden wird. Denn mit Blick darauf, dass in dieser Verwaltungsverordnung als Alternative zur «festen Anstellung» eine «100%ige Anwesenheit» verlangt wird und das Gesetz nach seinem Wortlaut die Steuerausnahme (insbesondere) an das Vorliegen einer «Berufsausübungsbewilligung» des Leistungserbringers knüpft (vgl. Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG), muss das Erfordernis einer festen Anstellung (soweit vorliegend interessierend) so verstanden werden, dass es nur dann erfüllt ist, wenn nach der vertraglichen Ordnung in einem ähnlichen Masse wie bei einer vertraglich gewährleisteten «100%igen Anwesenheit» garantiert ist, dass der Leiter des Behandlungszentrums jederzeit die von anderen Angestellten ausgeführten Behandlungen kontrollieren und notfalls eingreifen kann.

Unklar und im Folgenden zu klären ist nach dem Gesagten, ob D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ im Zeitraum vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009 im Sinne von Art. 3 Abs. 1 MWSTGV über die nach dem kantonalen Recht (allenfalls) erforderliche Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung verfügten oder nach der kantonalen Gesetzgebung zur Ausübung der TCM-Behandlungen zugelassen waren.

**5.2** Vorauszuschicken ist, dass verschiedene aktenkundige Dokumente des Gesundheitsamtes des Kantons Waadt grundsätzlich Aufschluss darüber geben könnten, ob (a) die vier erwähnten TCM-Therapeuten der Beschwerdeführerin im hier interessierenden Zeitraum nach dem kantonalen Recht eine Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung benötigten sowie gegebenenfalls über eine solche Bewilligung verfügten und (b) ob diese TCM-Therapeuten (alternativ) nach der kantonalen Gesetzgebung zur Durchführung der TCM-Behandlungen zugelassen waren:

**5.2.1** Betreffend die vier genannten TCM-Therapeuten der Beschwerdeführerin sowie betreffend einen weiteren TCM-Therapeuten namens H.\_\_\_\_\_ liegen fünf Schreiben des Gesundheitsamtes des Kantons Waadt vom 27. Juni 2011 vor, die als «Attestation[s] concernant la médecine traditionnelle chinoise dans le Canton de Vaud» bezeichnet sind. Die Schreiben sind nach folgenden Muster aufgebaut (Beschwerdebeilage 4, S. 3 ff.):

«Les personnes pratiquant la médecine traditionnelle chinoise ne sont pas des professionnels de la santé au sens du droit sanitaire vaudois.

Toutefois et sur la base de la Loi sur la santé publique et de la jurisprudence constante des Tribunaux vaudois, ils sont habilités à pratiquer leur profession

dans le canton de Vaud et à dispenser des traitements médicaux à des personnes malades ou blessées.

De fait, cette habilitation à pratiquer est valable pour :

[Name des TCM-Therapeuten] [...]

pour la période du [Angabe der Zeitspanne] au Centre[s] de [Name] – [Name einer Gesellschaft]»

Als Geltungsdauern der «attestations» sind die Zeitspannen vom 1. Januar 2006 bis 30. Juni 2010, 1. Januar 2006 bis 27. Juni 2011, 1. Januar 2010 bis 27. Juni 2011 und 1. Mai 2010 bis 27. Juni 2011 angegeben. Die «attestations» sollen nach ihrem Wortlaut entweder für die Tätigkeit an den «Centres de I. \_\_\_\_\_ & J. \_\_\_\_\_» der K. \_\_\_\_\_ Sàrl oder am «Centre de L. \_\_\_\_\_» der M. \_\_\_\_\_ S.A. gültig gewesen sein.

In einem mit den genannten «attestations» vergleichbaren Schreiben des Gesundheitsamtes des Kantons Waadt an die Rechtsvertreterin der Beschwerdeführerin vom 31. März 2011 wird festgehalten, dass TCM-Therapeuten, welche für Gesellschaften der (namentlich die M. \_\_\_\_\_ SA und die Beschwerdeführerin mit umfassenden) N. \_\_\_\_\_-Gruppe tätig seien, ihren Beruf im Kanton Waadt ausüben sowie medizinische Behandlungen an kranken oder verletzten Personen durchführen dürften, obschon sie keine Angehörigen von Gesundheitsberufen im Sinne des Gesundheitsrechts des Kantons Waadt seien (vgl. Beschwerdebeilage 4, S. 1).

**5.2.2** Mit E-Mail vom 6. September 2011 erklärte das Gesundheitsamt des Kantons Waadt sodann gegenüber der ESTV, dass es sich bei den ausgestellten «attestations» nicht um Berufsausübungsbewilligungen im formellen Sinne handle. Der Passus «ils sont habilités à pratiquer leur profession dans le canton de Vaud et à dispenser des traitements médicaux à des personnes malades ou blessées» in den Schreiben bedeute, dass bei TCM praktizierenden Personen ohne anerkanntem medizinischen Diplom gestützt auf Art. 186 Abs. 2 LSP von der Einleitung einer Strafverfolgung wegen illegaler Tätigkeit im Bereich der Medizin abgesehen werde, solange aus den Behandlungen kein Schaden entstehe. Im Weiteren seien die Grundsätze, welche das Verwaltungsgericht des Kantons Waadt in einem Urteil vom 13. April 1999 betreffend die Ausstellung der Bewilligung für nicht professionelle Praktizierende von Berufen des Gesundheitswesens («concernant la délivrance d'autorisation pour les non-professionnels de la

santé») aufgestellt habe, nach wie gültig (siehe zum Ganzen Beschwerdebeilage 9; gemeint ist in diesem Zusammenhang das hiervor [in E. 3.3] erwähnte Urteil).

**5.2.3** In einem anderen aktenkundigen Schreiben, das an die Beschwerdeführerin adressiert ist, hatte das Gesundheitsamt des Kantons Waadt bereits am 4. Juni 2007 insbesondere Folgendes festgehalten (Akten Vorinstanz, act. 15 S. 3):

«Nous rappelons que la médecine traditionnelle chinoise n'est pas une activité reconnue par la loi vaudoise sur la santé publique. Il s'agit formellement d'un exercice sans droit de la médecine, donc d'une contravention à la loi précitée.

Les contrevenants ne sont cependant pas poursuivis s'ils obéissent à un mobile honorable et si leur acte ne produit pas de résultat dommageable [...].»

**5.2.4** Anders als in den hiervor genannten Dokumenten beschränkt sich das Gesundheitsamt des Kantons Waadt in einem weiteren, unter anderem an die Beschwerdeführerin gerichteten Schreiben vom 14. Februar 2013 im Wesentlichen darauf, auf frühere Korrespondenz zu verweisen (Akten Vorinstanz, act. 15 S. 4). Auf dieses Schreiben wird daher im Folgenden nicht näher eingegangen.

## 6.

**6.1** Zunächst ist zu prüfen, ob die vier TCM-Therapeuten der Beschwerdeführerin (D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_ und G. \_\_\_\_\_) gemäss dem im massgebenden Zeitraum geltenden Recht des Kantons Waadt für die selbständige Ausübung ihres Berufes eine Bewilligung benötigten.

Die hiervor zitierten Ausführungen des Gesundheitsamtes des Kantons Waadt und die weiteren aktenkundigen Dokumente dieser Behörde lassen jedenfalls, wenn es um die hier zu klärende Frage geht, ob nach der kantonalen Gesetzgebung eine Bewilligungspflicht bestand, keine eindeutigen Schlüsse zu. Denn zum einen könnte die Aussage des Gesundheitsamtes, dass TCM-Praktizierende nicht zu den Angehörigen von Berufen des Gesundheitswesens im Sinne des Gesundheitsrechts des Kantons Waadt zählen (vgl. insbesondere vorn E. 5.2.1), dahingehend verstanden werden, dass das LSP im massgebenden Zeitraum auf solche Personen keine Anwendung fand und dementsprechend weder ein gesetzliches Verbot von TCM-Behandlungen noch eine diesbezügliche gesetzliche Bewilligungspflicht gegeben war. Zum anderen liesse sich aus den Ausführungen, wonach das Praktizieren von TCM formell einen Verstoss gegen das LSP

bilde (vgl. vorn E. 5.2.3), (gegenteilig) ableiten, dass diese Tätigkeit nach Auffassung des Gesundheitsamtes an sich von Gesetzes wegen entweder gänzlich verboten ist oder zumindest einer Bewilligung bedarf.

Angesichts der hiervor erwähnten Unklarheit der Darstellung des Gesundheitsamtes des Kantons Waadt rechtfertigt es sich, die Frage nach der kantonalrechtlichen Bewilligungspflicht unter Heranziehung der vorstehend genannten bundesrechtlichen und kantonalen Gesetzgebung (vgl. E. 3 f.) näher zu untersuchen.

**6.2** Die für Ärzte im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Bst. a MedBG geltende bundesrechtliche Bewilligungspflicht nach Art. 34 MedBG bestand in der hier interessierenden Zeitspanne vom 1. Januar 2005 bis 31. August 2007 noch nicht. Auch wenn diese Bewilligungspflicht seit dem 1. September 2007 gilt, benötigten die vier TCM-Therapeuten der Beschwerdeführerin auch für den im Übrigen streitbetroffenen Zeitraum vom 1. September 2007 bis 31. Dezember 2009 keine Bewilligung nach Art. 34 MedBG, da sie mit Blick auf ihre ausschliessliche Tätigkeit im Bereich der Komplementärmedizin von vornherein nicht als Ärzte im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Bst. a MedBG zu qualifizieren waren (vgl. E. 4).

Vor diesem Hintergrund bestand vorliegend Raum für eine kantonalrechtliche Bewilligungspflicht.

**6.3** Es ist zu Recht unbestritten, dass TCM-Therapeuten als solche weder im LSP, noch im aREPS ausdrücklich genannt sind. Eine Bewilligungspflicht für die selbständige Berufsausübung könnte im relevanten Zeitraum folglich von vornherein nur unter der Voraussetzung bestanden haben, dass der Beruf des TCM-Therapeuten unter eine der in Art. 1 Abs. 1 aREPS aufgelisteten Berufsbezeichnungen zu subsumieren war. Denn nur unter dieser Voraussetzung wäre das Vorschriften über Bewilligungspflichten enthaltende VII. Kapitel des LSP (mitsamt der bis Ende Mai 2009 gültig gewesenen Vorschrift von aArt. 91 Abs. 1 LSP) anwendbar (vgl. insbesondere Art. 74 Abs. 1 LSP in der seit dem 1. Juni 2009 geltenden Fassung) und hätte der Staatsrat des Kantons Waadt gemäss Art. 74 Abs. 2 LSP die Befugnis, die Ausübung des Berufes des TCM-Therapeuten vom Erwerb praktischer Erfahrungen abhängig zu machen. Nur unter dieser Voraussetzung würde ferner (infolge Anwendbarkeit des genannten Kapitels des Gesetzes) Art. 75 LSP greifen, wonach die selbständige Berufsausübung grundsätzlich bewilligungspflichtig ist, und/oder für die Zeit bis Ende Mai 2009 – sofern der Beruf des TCM-Therapeuten als «profession médicale»

im Sinne des Gesetzes zu qualifizieren wäre – nach aArt. 91 Abs. 1 LSP eine Bewilligungspflicht bestehen (vgl. zum Ganzen E. 3.2.1 f.).

Soweit ersichtlich ist einzig eine Qualifikation des TCM-Therapeuten als Arzt («médecin») im Sinne von Art. 1 Abs. 1 aREPS denkbar.

**6.4** Ob TCM-Therapeuten als Ärzte im Sinne von Art. 1 Abs. 1 aREPS zu qualifizieren sind, ist durch Auslegung dieser Verordnungsbestimmung zu ermitteln (vgl. E. 1.7).

**6.4.1** Der Wortlaut von Art. 1 Abs. 1 aREPS lässt hinsichtlich der hier aufgeworfenen Frage, ob TCM-Therapeuten als «médecins» im Sinne dieser Vorschrift gelten, keine eindeutigen Schlüsse zu.

**6.4.2** In systematischer Hinsicht ist zu beachten, dass das übergeordnete LSP dem Staatsrat zwar die Kompetenz einräumt, die unter das VII. Kapitel des Gesetzes fallenden Berufe des Gesundheitswesens zu benennen (vgl. Art. 74 Abs. 1 LSP; vorn E. 3.2.1), der Staatsrat dabei aber selbstredend einen Beruf, welcher in diesem Kapitel des Gesetzes geregelt wird (wie etwa den Beruf des Arztes [vgl. Art. 94 f. LSP]), nicht von der Unterstellung unter diesen Gesetzesabschnitt ausnehmen kann. Daraus folgt, dass TCM-Praktizierende jedenfalls dann als «médecins» im Sinne von Art. 1 Abs. 1 aREPS qualifiziert werden müssen, wenn sie unter den Begriff des Arztes im Sinne des VII. Kapitels des Gesetzes fallen.

Da TCM-Behandlungen durchführende Personen nach der kantonalen Rechtsprechung mit Blick auf Art. 94 LSP als Ärzte zu qualifizieren sind (vgl. E. 3.3), ergibt sich aus dem Gesagten, dass solche Personen auch unter den Begriff «médecin» im Sinne von Art. 1 Abs. 1 aREPS fallen. Hiergegen kann nicht eingewendet werden, dass die erwähnte Rechtsprechung in der hier interessierenden Zeitspanne (1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009) nicht mehr massgebend gewesen sei. Dies gilt auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Bewilligungspflicht für die selbständige Ausübung des Arztberufes in der Fassung des LSP, welche dieser Rechtsprechung zugrunde lag, in aArt. 91 LSP und nicht in der für die Zeit ab 1. Juni 2009 (auch) für Ärzte massgebenden Vorschrift von Art. 75 LSP geregelt war. Die gesetzliche Umschreibung der Tätigkeiten, welche nach dieser Judikatur die Qualifikation als Arzt im Sinne des Gesetzes (namentlich im Sinne von Art. 90 LSP) begründen, hat nämlich keine Änderungen erfahren (vgl. Art. 94 LSP in der Fassung der Gesetzesrevision vom 20. Mai 1997).

Der hier vorgenommenen Anknüpfung an die genannte kantonale Rechtsprechung steht auch die Einführung der erwähnten bundesrechtlichen Bewilligungspflicht des MedBG per 1. September 2007 nicht im Wege. Selbst wenn mit dem Erlass dieses Gesetzes der Regelungsspielraum der Kantone betreffend die Ausübung des Arztberufes auf ihrem Gebiet eingeschränkt wurde, bestehen nämlich keine Anhaltspunkte für die Annahme, dass der Gesetzgeber des Kantons Waadt den Begriff des Arztes im LSP im hier interessierenden, nicht vom MedBG erfassten Regelungsbereich im Vergleich zur Ordnung, die für die erwähnte Judikatur massgebend war, neu fassen wollte.

**6.4.3** Nach dem Gesagten bestehen auch keine historischen Auslegungselemente, welche gegen die Annahme sprechen, dass TCM-Therapeuten Ärzte im Sinne von Art. 1 Abs. 1 aREPS sind.

**6.4.4** In teleologischer Hinsicht ist festzustellen, dass eine Qualifikation von TCM-Therapeuten als Ärzte im Sinne von Art. 1 Abs. 1 aREPS dem in Art. 2 Abs. 1 LSP statuierten Zweck des Gesetzes, zum Schutz der Gesundheit der Bevölkerung beizutragen und die kollektive sowie individuelle Verantwortung auf dem Gebiet der Gesundheit zu stärken, jedenfalls nicht zuwiderläuft. Denn die mit einer solchen Qualifikation verbundene Unterstellung der TCM-Therapeuten unter das VII. Kapitel des Gesetzes hat zur Folge, dass diese nicht mehr voraussetzungslos ihren Beruf ausüben können und verschiedene Pflichten erfüllen müssen (wie etwa eine Geheimhaltungspflicht [vgl. Art. 80 LSP] und eine Meldepflicht [vgl. Art. 84 Abs. 1 LSP]).

**6.4.5** Es ergibt sich somit, dass TCM-Therapeuten als Ärzte im Sinne von Art. 1 Abs. 1 aREPS gelten.

**6.5** Da ein TCM-Therapeut als Arzt im Sinne von Art. 1 Abs. 1 aREPS (und Art. 90 Abs. 1 LSP) zu qualifizieren ist (vgl. E. 6.4), waren für die Frage, ob die vier TCM-Therapeuten der Beschwerdeführerin im massgebenden Zeitraum für die selbständige Ausübung ihres Berufes eine Bewilligung benötigten, (gemäss Art. 74 Abs. 1 LSP in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 aREPS) für die Zeit vom 1. Januar 2005 bis 31. Mai 2009 aArt. 91 LSP und für die Zeit vom 1. Juni bis 31. Dezember 2009 Art. 75 LSP massgebend.

In der Zeit vom 1. Januar 2005 bis 31. Mai 2009 bestand für die selbständige Ausübung des Berufes des TCM-Therapeuten eine Bewilligungspflicht nach aArt. 91 LSP, da gemäss dieser Vorschrift jede selbständige Ausübung des Arztberufes bewilligungspflichtig war.

Auch für die selbständige Ausübung der Tätigkeit als TCM-Therapeut in der Zeitspanne vom 1. Juni bis 31. Dezember 2009 waren die vier TCM-Therapeuten der Beschwerdeführerin bewilligungspflichtig:

Es ist zu Recht unbestritten, dass die vier TCM-Therapeuten nicht qua internationaler Abkommen das Recht hatten, ihren Beruf in der Schweiz während maximal 90 Tagen pro Kalenderjahr in der Schweiz selbständig auszuüben. Damit griff die in Art. 75 Abs. 7 LSP in der am 1. Juni 2009 in Kraft getretenen Fassung dieser Vorschrift statuierte Ausnahme von der Bewilligungspflicht von Art. 75 Abs. 1 LSP von vornherein nicht. Da auch keine andere Ausnahmebestimmung anwendbar war, war für die selbständige Ausübung des Berufes des TCM-Therapeuten durch die genannten Angestellten der Beschwerdeführerin in der Zeitspanne vom 1. Juni bis 31. Dezember 2009 gemäss Art. 75 Abs. 1 LSP eine Bewilligung erforderlich.

## 7.

**7.1** Im hier interessierenden Zeitraum verfügten die vier TCM-Therapeuten der Beschwerdeführerin nicht über die gemäss dem Gesagten zur selbständigen Berufsausübung erforderliche Bewilligung im Sinne von aArt. 91 bzw. Art. 75 Abs. 1 LSP:

Insbesondere lassen sich die «attestation[s] concernant la médecine traditionnelle chinoise dans le Canton de Vaud» (E. 5.2.1) nicht als Bewilligungen gemäss aArt. 91 bzw. Art. 75 Abs. 1 LSP qualifizieren. Schon aufgrund des in diesen Schreiben enthaltenen Hinweises, dass TCM-Praktizierende keine Angehörige von Gesundheitsberufen im Sinne des waadtländischen Gesundheitsrechts seien, sind diese «attestations» nach Treu und Glauben nicht als Berufsausübungsbewilligungen im Sinne von aArt. 91 bzw. Art. 75 Abs. 1 LSP zu betrachten. Das Gesundheitsamt hat denn auch mit E-Mail vom 6. Mai 2011 nicht von ungefähr erklärt, dass es sich bei diesen «attestations» um keine Berufsausübungsbewilligungen im formellen Sinne handle (E. 5.2.2). Aufgrund der Tatsache, dass in diesem E-Mail im Zusammenhang mit den «attestations» von TCM praktizierenden Personen ohne anerkanntem medizinischen Diplom gesprochen wird, ist zudem davon auszugehen, dass diese Behörde namentlich das Vorliegen der nach Art. 75 Abs. 3 Bst. a LSP in der seit dem 1. Juni 2009 in Kraft stehenden Fassung geltenden Bewilligungsvoraussetzung eines in der Schweiz (gemäss einem internationalen Abkommen, dem Bundesrecht oder gemäss einem Konkordat) anerkannten Titels (vgl. E. 3.2.2) nicht prüfte oder im Rahmen einer Prüfung verneinte und sie die «attestations» dementsprechend von vornherein nicht als Bewilligungen im Sinne von Art. 75 Abs. 1

LSP verstand. Es bestehen auch keine Anhaltspunkte, dass das kantonale Gesundheitsamt vor Ausstellung der «attestations» untersucht hätte, ob (für den Zeitraum bis Ende Mai 2009) nach aArt. 91 LSP eine eidgenössisches Arztdiplom notwendig war und ob die vier TCM-Therapeuten der Beschwerdeführerin gegebenenfalls über ein solches Diplom verfügten.

Die Verfahrensbeteiligten nehmen vor diesem Hintergrund zu Recht an, dass vorliegend keine formellen Bewilligungen zur selbständigen Berufsausübung erteilt worden sind (vgl. Beschwerde, S. 8).

**7.2** Es steht nach dem Gesagten fest, dass die TCM-Therapeuten der Beschwerdeführerin während der massgebenden Zeitspanne nicht im Sinne von Art. 3 Abs. 1 MWSTGV über die nach dem Recht des Kantons Waadt erforderliche Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung verfügten. Die Steuerausnahme für Heilbehandlungen könnte deshalb vorliegend nur unter der Voraussetzung zur Anwendung kommen, dass die vier TCM-Therapeuten in dieser Zeit gemäss Art. 3 Abs. 1 MWSTGV nach der kantonalen Gesetzgebung zur Heilbehandlung (der hier in Frage stehenden Art) zugelassen waren. Letzteres war aber nicht der Fall:

Aufgrund der Erklärung des Gesundheitsamtes des Kantons Waadt, es werde bei einer Durchführung von TCM-Behandlungen ohne anerkanntem medizinischen Diplom prinzipiell gestützt auf Art. 186 Abs. 2 LSP von einer Strafverfolgung wegen gemäss dem LSP (formell) illegaler Tätigkeit abgesehen (vgl. E. 5.2.2), erscheint es zwar nicht als ausgeschlossen, dass in diesem Kanton während der relevanten Zeitspanne bei TCM-Praktizierenden praxisgemäss (auch) auf die Durchsetzung der gesetzlichen Bewilligungspflicht verzichtet wurde. Selbst wenn die vorstehend genannten «attestations» und das zugehörige Schreiben des Gesundheitsamtes vom 31. März 2011 im Rahmen einer solchen Praxis ausgestellt worden wären, könnte aber in diesen (sich ohnehin nur teilweise oder überhaupt nicht auf den massgebenden Zeitraum vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009 beziehenden) Dokumenten keine (rückwirkende) positive Genehmigung der selbständigen Ausübung der Tätigkeit als TCM-Therapeut «nach der kantonalen Gesetzgebung» im Sinne von Art. 3 Abs. 1 MWSTGV erblickt werden. Denn bezeichnenderweise war nach den einschlägigen kantonalen Gesetzes- und Ordnungsbestimmungen für die selbständige Ausübung dieses Berufes – wie ausgeführt – eine Bewilligung erforderlich (vgl. E. 6).

Eine generelle Zulassung aufgrund der kantonalen Gesetzgebung im Sinne einer positiven Genehmigung kann auch nicht im Umstand gesehen werden, dass nach Art. 186 Abs. 2 LSP bei der strafbaren Ausübung einer Tätigkeit ohne die dafür erforderliche Bewilligung unter den vorn in E. 3.2.5 erwähnten Voraussetzungen auf die *Strafverfolgung* verzichtet werden kann. Solches wird denn auch vorliegend zu Recht nicht geltend gemacht.

**7.3** Es ergibt sich somit, dass die TCM-Leistungen der Beschwerdeführerin aufgrund des Fehlens der nach dem kantonalen Recht erforderlichen Berufsausübungsbewilligung bzw. mangels einer Zulassung der Durchführung von TCM-Behandlungen nach der kantonalen Gesetzgebung nicht als von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen im Sinne von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG gelten können. Daran ändern auch die mit den vorstehenden Erwägungen weder ausdrücklich noch implizit widerlegten Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts:

**7.3.1** Von vornherein nicht stichhaltig sind die Ausführungen der Beschwerdeführerin, soweit diese auf der Annahme beruhen, dass die selbständige Ausübung des Berufes des TCM-Therapeuten im massgebenden Zeitraum nach der Gesetzgebung des Kantons Waadt nicht bewilligungspflichtig war. Wie aus den vorstehenden Ausführungen ersichtlich ist, trifft diese Annahme nämlich nicht zu. Aus diesem Grund greift die Beschwerdeführerin auch ins Leere, soweit sie sinngemäss geltend macht, mit dem angefochtenen Einspracheentscheid werde die mehrwertsteuerliche Unterscheidung zwischen Bewilligung, Zulassung und blosser Duldung verwischt und es müsse für die Differenzierung zwischen Zulassung und blosser Duldung auf den Anwendungsbereich des LSP bzw. auf den Umfang der gesundheitspolizeilichen Kompetenzen der kantonalen Gesundheitsbehörde abgestellt werden.

**7.3.2** Zwar macht die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend, die vorgelegten «attestations» des Gesundheitsamtes seien als Zulassungen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 MWSTGV zu qualifizieren, weil mit diesen Schreiben einzig TCM-Behandlungen in den Behandlungszentren der Beschwerdeführerin und einer weiteren Gesellschaft der N.\_\_\_\_\_ -Gruppe als zulässig bezeichnet würden. Wie ausgeführt, sind diese «attestations» aber schon deshalb keine Zulassungen gemäss Art. 3 Abs. 1 MWSTGV, weil sie nicht der Gesetzgebung des Kantons Waadt entsprechen (vgl. E. 7.2).

**7.3.3** Entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin ist im vorliegenden Kontext irrelevant, dass ihre vier TCM-Therapeuten im sog. erfahrungsmedizinischen Register (EMR) eingetragen waren. Ebenso wenig etwas zu ihren Gunsten abzuleiten vermag die Beschwerdeführerin aus dem Umstand, dass (angeblich) aufgrund der Eintragung der TCM-Therapeuten im EMR eine Abrechnung durch die Krankenkassen im Rahmen der Zusatzversicherungen möglich gewesen ist (vgl. zu letzterem Punkt auch Urteil des BVGer A-5113/2009 vom 16. Dezember 2009 E. 4.3.2). Die Eintragung im EMR (vgl. Beschwerdebeilage 3) und die (allfällige) Möglichkeit der Abrechnung über die Zusatzversicherungen ändern nämlich nichts am mehrwertsteuerlich entscheidenden Umstand, dass den vier TCM-Therapeuten – wie erwähnt – die nach dem kantonalen Recht erforderliche Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung fehlte und sie nicht qua einer positiven Genehmigung (ohne formelle Bewilligung) nach der kantonalen Gesetzgebung zu dieser Berufsausübung zugelassen waren (eine Regelung im Recht des Kantons Waadt, wonach im EMR eingetragene und/oder zur Abrechnung über die Zusatzversicherungen berechnigte TCM-Therapeuten bewilligungsfrei zur Durchführung von TCM-Behandlungen zugelassen sind, bestand nicht).

**7.3.4** Die Beschwerdeführerin beruft sich ferner auf das Gleichbehandlungsgebot. Sie macht in diesem Zusammenhang geltend, ihre vier TCM-Therapeuten hätten in den meisten (anderen) Kantonen aufgrund ihrer Qualifikationen – nötigenfalls unter Absolvierung einer von ihnen abzulegenden Prüfung – eine formelle Bewilligung erhalten können. Es sei unter Gleichheitsaspekten nicht einsichtig, weshalb eine TCM-Behandlungsleistung je nachdem, ob sie im Kanton Waadt oder in einem anderen Kanton erbracht worden sei, mehrwertsteuerpflichtig sei. Dies gelte umso mehr, als die vier TCM-Therapeuten der Beschwerdeführerin ihre Behandlungen bei den gleichen Versicherungen und zu gleichen Tarifen abgerechnet hätten wie vergleichbare, nicht mehrwertsteuerpflichtige Behandlungen von TCM-Therapeuten ausserhalb des Kantons Waadt. Zu berücksichtigen sei in diesem Zusammenhang auch, dass TCM-Therapeuten in anderen Kantonen als dem Kanton Waadt bei vergleichbaren Qualifikationen wie denjenigen der TCM-Therapeuten der Beschwerdeführerin Berufsausübungsbewilligungen einholen würden.

Diesbezüglich ist der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, dass das Abstellen auf das Vorliegen von Berufsausübungsbewilligungen im Gesetz selbst vorgesehen ist und die daraus folgenden potentiellen Ungleich-

behandlungen vom Bundesgesetzgeber bewusst in Kauf genommen wurden. Da überdies keine Indizien dafür bestehen, dass der Wortlaut von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG nicht den wahren Rechtssinn dieser Bestimmung wiedergibt, ist sie entsprechend anzuwenden (vorn E. 2.3.5).

Sinngemäss fordert die Beschwerdeführerin zwar womöglich auch – unter Hinweis auf die mehrwertsteuerliche Qualifikation von vergleichbaren, in anderen Kantonen erbrachten TCM-Leistungen sowie unter Berufung auf das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV – eine verfassungskonforme Auslegung von Art. 3 Abs. 1 MWSTGV (vgl. Beschwerde, S. 9). Da die Ausblendung der Verhältnisse in anderen Kantonen jedoch bereits durch Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG bundesgesetzlich vorgegeben ist, greift das verfassungsrechtliche Anwendungsgebot (Art. 190 BV) soweit hier interessierend aber auch auf das Verordnungsrecht durch (vgl. PIERRE TSCHANEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 19 N. 40), so dass im Rahmen der Anwendung von Art. 3 Abs. 1 MWSTGV kein Raum für die Berücksichtigung von Rechtsgleichheitsüberlegungen der von der Beschwerdeführerin genannten Art besteht. Entsprechendes gilt auch für die Anwendung der hier einschlägigen, für das Bundesverwaltungsgericht als Verwaltungsverordnung (vgl. E. 1.5) nicht verbindlichen BB 20.

**7.3.5** Die Beschwerdeführerin stellt sich zwar auch auf den Standpunkt, dass es willkürlich und überspitzt formalistisch wäre, eine Mehrwertsteuerpflicht einzig deshalb zu bejahen, weil die von den für das Gesundheitswesen zuständigen kantonalen Behörden ausgestellten Dokumente zu den Voraussetzungen der Berufsausübung nicht ausdrücklich als Bewilligung bezeichnet sind. Indessen wird vorliegend ebenso wenig wie nach der Begründung des angefochtenen Entscheids allein auf die Bezeichnung der vom Gesundheitsamt des Kantons Waadt ausgestellten Dokumente zur Tätigkeit der beiden TCM-Therapeuten abgestellt. Ob die genannte Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin zutrifft, braucht hier deshalb nicht geklärt zu werden.

**7.3.6** In ihrer Eingabe vom 12. Januar 2017 macht die Beschwerdeführerin ferner geltend, dass das in der Vernehmlassung erwähnte Urteil des BVGer A-2534/2012 vom 30. Oktober 2013 eine mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbare Konstellation betraf.

Es erscheint nicht als von vornherein abwegig, dass die Vorinstanz sich auf das genannte Urteil berief, wurden doch die bei der seinerzeit beurteilten

Konstellation in Frage stehenden Tätigkeiten (soweit ersichtlich) auf ähnliche Weise behördlicherseits auf Zusehen hin (bloss) geduldet wie die hier streitigen TCM-Behandlungen (das Bundesverwaltungsgericht hatte dabei unter anderem wegen der blossen Duldung der Tätigkeiten die Voraussetzungen der einschlägigen Steuerausnahmegvorschrift [Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG] als nicht erfüllt erachtet [vgl. Urteil des BVGer A-2534/2012 vom 30. Oktober 2013 E. 4.2.1]). Zwar macht die Beschwerdeführerin geltend, dass es bei diesem Urteil nur um Tätigkeiten zur Hebung des Wohlbefindens (Herstellung und Verkauf von Oligo-Elementen, essentiellen Ölen sowie kosmetischen Produkten) gegangen sei. Sollte die Beschwerdeführerin damit geltend machen wollen, dass dieses Urteil – anders als der vorliegende Sachverhalt – keine Heilbehandlung im mehrwertsteuerlichen Sinne betraf (vgl. dazu vorn E. 2.3.3), stösst sie aber ins Leere. Das Gericht begründete nämlich im betreffenden Fall die Nichtanwendung der Steuerausnahmegvorschrift für Heilbehandlungen nicht etwa mit dem Fehlen einer solchen Behandlung, sondern (wie vorliegend) mit dem Fehlen der nach dem kantonalen Recht erforderlichen Bewilligung bzw. dem Fehlen einer Zulassung der selbständigen Berufsausübung nach der kantonalen Gesetzgebung (vgl. Urteil des BVGer A-2534/2012 vom 30. Oktober 2013 E. 4.2).

**7.3.7** Entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin ist im Übrigen vorliegend nicht relevant, ob es mit Blick auf die Wirtschaftsfreiheit (vgl. Art. 27 BV) und das Verhältnismässigkeitsprinzip (vgl. Art. 5 Abs. 2 BV) fragwürdig ist, Personen wie den hier interessierenden TCM-Therapeuten «die Tätigkeit zu untersagen, nur weil das veraltete kantonale Gesundheitsgesetz die Tätigkeit nicht ausdrücklich regelt» (Beschwerde, S. 13). Aufgrund der bundesgesetzlich vorgegebenen und damit gemäss Art. 190 BV bindenden Ordnung ist nämlich bei der hier zu beurteilenden Konstellation für die mehrwertsteuerliche Behandlung einzig entscheidend, dass die selbständige Ausübung von TCM-Behandlungen in der streitbetroffenen Zeitspanne weder (formell) bewilligt noch aufgrund der kantonalen Gesetzgebung zugelassen war.

## **8.**

**8.1** Es erweist sich somit, dass die TCM-Leistungen der Beschwerdeführerin in der Zeitspanne vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009 nicht als von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen im Sinne von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG gelten können. Folglich wurde die Beschwerdeführerin zu Recht per 1. Januar 2006 als obligatorisch Steuerpflichtige in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und hat die ESTV ebenso zu

Recht die Beschwerdeführerin dazu verpflichtet, ihr für die Zeit vom 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2009 Mehrwertsteuern von Fr. 261'245.40 zuzüglich Verzugszins seit dem 31. August 2008 zu bezahlen (vgl. E. 5.1).

Der angefochtene Entscheid ist nach dem Gesagten – auch in Bezug auf die Nebenfolgen (vgl. Dispositiv-Ziff. 4 des Einspracheentscheids sowie Art. 84 Abs. 1 MWSTG) – zu bestätigen. Die dagegen erhobene Beschwerde ist dementsprechend, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.2), abzuweisen.

**8.2** Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 8'000.- festzusetzen sind, der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit 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 an die unterliegende Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 8'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Beat König

## **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: