

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1618/2006
{T 0/2}

Urteil vom 27. August 2008

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Markus Metz, Richterin Marianne Ryter Sauvant,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2000 bis 4. Quartal 2004),
Steuerpflicht, von der Steuer ausgenommene Heilbe-
handlungen, kantonale Berufsausübungsbewilligung,
Art. 14 Ziff. 3 MWSTV, Art. 18 Ziff. 3 MWSTG.

Sachverhalt:**A.**

Am 12. Juli 2005 liess X. die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) durch ihren Treuhänder ersuchen, sie per 1. Januar 2005 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen und ihr eine Mehrwertsteuernummer zuzuteilen. Dem Schreiben legte sie den ausgefüllten Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige bei sowie die Angaben zu den relevanten Unternehmenszahlen seit 1999. Aus diesen Unterlagen ergab sich, dass X. ihre Geschäftstätigkeit, nämlich ein Fusspflegestudio mit Solarium, am ... aufgenommen habe und seither regelmässig Umsätze über Fr. 75'000.-- und eine Steuerzahllast über Fr. 4'000.00 vorgelegen hätten.

B.

Die ESTV teilte X. am 18. Juli 2005 mit, sie habe sie rückwirkend auf den 1. Januar 2000 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen, was diese mit Schreiben vom 25. Juli 2005 nicht akzeptierte und die Eintragung per 1. Januar 2005 verlangte. Nachdem die ESTV an ihrer Auffassung festhielt, wurde ein anfechtbarer Entscheid verlangt. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 647'463 und Nr. 647'464 vom 14. Dezember 2005 sowie zwei Entscheiden vom gleichen Tag bestätigte die ESTV die rückwirkende Eintragung ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ab 1. Januar 2000 und setzte die Steuerforderungen auf Fr. ... zuzüglich Verzugszins seit dem 15. Oktober 2000 für die Steuerperiode 1. bis 4. Quartal 2000 und Fr. ... zuzüglich Verzugszins seit dem 31. August 2003 für die Steuerperiode 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2004 fest.

C.

Gegen diese Entscheide erhob X. am 26. Januar 2006 Einsprache. Sie stellte sich sinngemäss auf den Standpunkt, es liege dadurch, dass nur Umsätze von Podologinnen mit kantonaler Bewilligung nach Art. 14 Ziff. 3 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) bzw. Art. 18 Ziff. 3 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) von der Steuer ausgenommen seien, eine rechtsungleiche Behandlung vor. Zudem verletze die rückwirkende Eintragung den Grundsatz der Gleichbehandlung. Die von der ESTV vorgenommenen Nachbelastungen würden die Einsprecherin in grosse wirtschaftliche Schwierigkei-

ten stürzen. Sie werde mit der rückwirkenden Eintragung ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen für ihre Ehrlichkeit bestraft.

D.

Mit Einspracheentscheid vom 31. Mai 2006 vereinigte die ESTV die bisher für den Geltungsbereich der MWSTV und des MWSTG je separat geführten Verfahren, weil sich dieselben Fragen stellten, und wies die Einsprache ab. Sie bestätigte sowohl die rückwirkende Eintragung auf den 1. Januar 2000 als auch die Höhe der mit den EA Nr. 647'463 und 647'464 nachgeforderten Steuer. Dabei stellte sie sich auf den Standpunkt, dass sowohl nach Art. 14 Ziff. 3 MWSTV als auch nach Art. 18 Ziff. 3 MWSTG eine kantonale Berufsausübungsbewilligung erforderlich sei; das Bundesgericht habe diese Praxis in konstanter Rechtsprechung geschützt. Die Einsprecherin verfüge jedoch unbestrittenermassen nicht über eine solche. Die rückwirkende Eintragung eines Steuerpflichtigen sei nach der Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (nachfolgend SRK) zulässig, weil es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Selbstdeklarationssteuer handle. Der Umstand, dass eine nachträgliche Überwälzung der Steuer auf die Leistungsempfänger nur schwierig möglich sei, stehe der rückwirkenden Eintragung nicht entgegen. Der Grundsatz der Gleichbehandlung werde durch die rückwirkende Eintragung von säumigen Steuerpflichtigen nicht verletzt, weil jeder Steuerpflichtige in derselben Situation gleich behandelt werde. Vielmehr sei die rückwirkende Eintragung geradezu ein Gebot des Gleichbehandlungsgrundsatzes.

E.

Dagegen liess liess X. (nachfolgend Beschwerdeführerin) am 29. September 2006 Beschwerde bei der SRK einreichen. Dabei verlangte sie sinngemäss die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids, die Eintragung ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 2005 sowie einen Verzicht auf Steuernachforderungen für die Jahre 2000 – 2004. Als Begründung machte sie sinngemäss geltend, das Abstellen auf eine kantonale Bewilligung für Podologen verstosse gegen die Rechtsgleichheit, ebenso der Umstand, dass es noch Hunderte, wenn nicht Tausende von Kleinstunternehmern gäbe, die sich bisher der Mehrwertsteuerpflicht nicht unterstellt hätten und von der ESTV nicht auf ihre Steuerpflicht aufmerksam gemacht worden seien. Man könne von diesen nicht verlangen, dass sie darüber informiert seien, ab welchen Kriterien sie mehrwertsteuerpflichtig würden.

Durch die Steuernachforderung sei ihre wirtschaftliche Existenz gefährdet.

F.

In ihrer Vernehmlassung vom 5. September 2006 beantragte die ESTV die Abweisung der Beschwerde und hielt an der im Einspracheentscheid vertretenen Begründung fest. Per 31. Dezember 2006 übergab die SRK die Verfahrensakten dem Bundesverwaltungsgericht zur Beurteilung der Sache, was dieses den Parteien am 19. Februar 2007 mitteilte.

Auf die weiteren Ausführungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt beim Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) am 1. Januar 2007 die bei der SRK hängigen Verfahren, sofern es zuständig ist und keine Ausnahme vorliegt. Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen Entscheide der ESTV ist Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG). Dieses ist mithin zur Beurteilung in der Sache sachlich wie funktionell zuständig. Da auch die weiteren Prozessvoraussetzungen vorliegen, ist auf die Beschwerde einzutreten. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 31 - Art. 33 und Art. 53 Abs. 2 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG und die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Da sich der Sachverhalt zum Teil vor Inkrafttreten des MWSTG zugetragen hat (1. - 4. Quartal

2000), ist insoweit die MWSTV anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG). Für die Steuerperioden nach dem 1. Januar 2001 (1.Quartal 2001 – 4. Quartal 2004) gilt das MWSTG.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich Basel Genf 2006, Rz. 1632 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibeghären gebunden. Die Beschwerdeinstanz hat das Recht von Amtes wegen anzuwenden; sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 39 Rz. 112).

2.

2.1 Mehrwertsteuerpflichtig ist grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz zwischen Fr. 75'000.-- und Fr. 250'000.--, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag (sogenannte Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV bzw. Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

2.2 Die Steuerpflicht beginnt nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 28 Abs. 1 MWSTG, vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, publiziert in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.76 E. 3b/bb; GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK

ROMANG, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 22 zu Art. 28). Die Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung wurde mehrfach bestätigt (Urteil der SRK vom 7. Januar 2004, veröffentlicht in VPB 68.74 E. 2a/bb und dortige Verweise).

2.3 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV bzw. Art. 46 f. MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet nach konstanter Lehre und Rechtsprechung, dass die mehrwertsteuerpflichtige Person die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze trägt (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 S. 727 ff. E. 1; Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2 mit weiteren Hinweisen). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet auch, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht verantwortlich ist und dass, wer steuerpflichtig wird, sich unaufgefordert innert 30 Tagen nach Beginn seiner Mehrwertsteuerpflicht schriftlich bei der ESTV anzumelden hat (Art. 45 Abs. 1 MWSTV; Art. 56 Abs. 1 MWSTG; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1, 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5; Entscheid der SRK vom 16. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.157 E. 2b/aa mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.1 mit Hinweisen; A-1545/2006 vom 30. April 2008 E. 2.5.1; MARLISE RÜEGSEGGER, Das Selbstveranlagungsprinzip der Mehrwertsteuer im Lichte der Rechtsprechung, ASA 76 S. 350). Es ist demnach Sache des Steuerpflichtigen, sich bei der ESTV zu melden und nicht der ESTV, beim Steuerpflichtigen vorzusprechen. Der Steuerpflichtige muss selber prüfen, ob er die subjektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt. Bei Zweifeln hat er sich bei den Steuerbehörden zu erkundigen. Unterlässt er dies, kann er sich im Folgenden nicht auf die mangelnden Kenntnisse oder auf eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben berufen, um sich gegen einen rückwirkenden Steuerbezug zu wehren (Urteil der SRK vom 7. Januar 2004, veröffentlicht in VPB 68.74 E. 2a/cc mit Verweis auf Urteil des Bundesgerichts 2A.191/2002 vom 21. Mai 2003 E. 3.1 zur WUST).

2.4 Da die Steuerpflicht mit der Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen entsteht, ohne dass es eines behördlichen Aktes bedarf,

muss der Steuerpflichtige, der eine rechtzeitige Anmeldung bei der ESTV unterlässt, rückwirkend ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen werden (Urteil des BVGer A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 3.1, 5.4; Urteile der SRK vom 7. Januar 2004, veröffentlicht in VPB 68.74 E. 2b/aa sowie vom 16. Juni 2004, VPB 68.157 E. 2b/bb; RÜEGSEGG, a.a.O., S. 350). Dies ist unmittelbare Folge des Selbstdeklarationsprinzips und dient der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen. Andernfalls würden säumige Steuerpflichtige gegenüber denjenigen, die sich bei der Erfüllung der Voraussetzungen aus eigener Initiative ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen liessen, begünstigt.

2.5 Auch wenn die Mehrwertsteuersystematik auf die Überwälzbarkeit der Steuer ausgerichtet ist (vgl. Art. 1 Abs. 2 MWSTG), kann sich der Steuerpflichtige nach konstanter Rechtsprechung gegen eine Steuernachforderung nicht mit dem Einwand wehren, er könne die nacherhobene Steuer nicht mehr auf den Leistungsbezüger überwälzen (Urteile des BVGer A-1593/2006 vom 25. Januar 2008 E. 3.3.4 und A-1437/2006 vom 11. Juni 2007 E. 4.4.4). Denn aus dem gesetzlich verankerten Überwälzbarkeitsprinzip entsteht kein Anspruch des Steuerpflichtigen gegenüber dem Staat auf Überwälzung der Mehrwertsteuer, genauso wenig wie er kraft öffentlichen Rechts verpflichtet werden könnte, die Steuer zu überwälzen. Die Überwälzung ist ausdrücklich der Privatautonomie übertragen und somit dem hoheitlichen, staatlichen Handeln entzogen (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in ASA 74 S. 680; Entscheid der SRK vom 7. Mai 1999, veröffentlicht in ASA 67 S. 234).

3.

Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die entgeltliche Lieferung von Gegenständen, die entgeltlich erbrachten Dienstleistungen, der Eigenverbrauch sowie der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, sofern sie nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen oder befreit sind (Art. 4 Bst. a-d MWSTV, Art. 14 und 15 MWSTV bzw. Art. 5 Bst. a – d MWSTG, Art. 17 und 18 MWSTG).

3.1 Nach Art. 18 Ziff. 3 MWSTG sind von der Steuer ausgenommen die von Ärzten, Zahnärzten, Psychotherapeuten, Chiropraktoren, Physiotherapeuten, Naturärzten, Hebammen, Krankenschwestern oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer

über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen. Das MWSTG sieht (in Abweichung von Art. 14 Ziff. 3 MWSTV, unten E. 3.2) ausdrücklich vor, dass die durch "Angehörige ähnlicher Heil- und Pflegeberufe" erbrachten Heilbehandlungen nur soweit von der Steuer ausgenommen sind, als die Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen. Der Bundesrat wird zur Regelung der Einzelheiten ermächtigt. Gemäss Art. 3 Abs. 2 Bst. n MWSTGV fallen die Podologen unter die Heil- und Pflegeberufe. Art. 3 Abs. 1 MWSTGV bestimmt als Voraussetzung für die Steuerausnahme das Vorliegen der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung oder einer Zulassung zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung. Der letzte Satzteil dieser Bestimmung spielt im vorliegenden Zusammenhang keine Rolle, da im Kanton Aargau Fusspfleger nach § 36 Abs. 1 Bst. c und § 37 Bst. a des Gesundheitsgesetzes vom 10. November 1987 zur selbständigen Berufsausübung einer kantonalen Bewilligung bedürfen. Dasselbe gilt auch aufgrund von § 14 der Verordnung über die medizinischen Hilfsberufe vom 24. Oktober 1968 (beide Erlasse waren am 1. Januar 2000 in der zitierten Fassung in Kraft).

Das Bundesgericht hat sich mit dem in Art. 18 Ziff. 3 MWSTG enthaltenen Erfordernis der Berufsausübungsbewilligung im Zusammenhang mit der Beanspruchung der Steuerausnahme durch Naturheilpraktiker auseinandergesetzt. Es hat im Urteil 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 darauf hingewiesen, dass dieses Erfordernis erst im Rahmen der parlamentarischen Beratungen eingefügt worden sei und nach der Zielsetzung des Gesetzgebers somit nur solche Leistungserbringer von der Ausnahmeregelung profitieren sollten, die einen staatlich anerkannten Heilberuf ausüben (E. 3.1). Die SRK hatte jedoch im (vom Bundesgericht bestätigten) Entscheid SRK 2003-126 vom 19. April 2005 E. 3b/bb darauf hingewiesen, dass mit dem Abstellen auf eine kantonale Regelung das Prinzip der einheitlichen Anwendung der Mehrwertsteuer auf dem Gebiet der ganzen Schweiz eine Schwächung erfahre, denn jede kantonale Regelung kenne ihre spezifischen Besonderheiten. Dies bedeute, dass dieselbe Leistung durch den Leistungserbringer mit gleicher Berufsausbildung und entsprechend auch mit gleicher Qualifikation der Steuer untersteht bzw. von ihr ausgenommen sei, je nachdem, ob der entsprechende Kanton den Beruf anerkenne oder nicht, was zu Ungleichbehandlungen und Wettbewerbsverzerrungen führen könne (so auch ISABELLE HOMBERGER GUT, mwst.com, a.a.O., N. 20 zu Art. 18 Ziff. 3).

Da das Erfordernis der Berufsausübungsbewilligung im Gesetz selber vorgesehen ist, d.h. die (potentielle) Ungleichbehandlung vom Gesetzgeber beabsichtigt oder zumindest bewusst in Kauf genommen wurde (vgl. Entscheid der SRK vom 19. April 2005, a.a.O., E. 3b/bb mit Hinweis), hat das Bundesverwaltungsgericht keine Möglichkeit, die Norm aufzuheben oder ihr die Anwendung zu versagen (Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; HOMBERGER GUT, a.a.O., N 20 zu Art. 18 Ziff. 3; YVO HANGARTNER, in: Bernhard Ehrenzeller, Phillipe Mastronardi, Rainer Schweizer, Klaus A. Vallender, Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, Zürich 2002, Rz 4 zu Art. 190 [Justizreform] bzw. Art. 191; PIERRE TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern, 2004, § 8 Rz. 8f). Zudem verletzt das Abstellen auf eine kantonale Bewilligung, wie in E. 3.2.7 gezeigt werden wird, das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 BV nicht.

Podologen und Podologinnen, welche sich unter dem Geltungsbereich des MWSTG auf die Steuerausnahme berufen wollen, müssen demzufolge über eine kantonale Berufsausübungsbewilligung verfügen.

3.2

3.2.1 Was die Rechtslage unter der MWSTV anbelangt, enthält Art. 14 Ziff. 3 MWSTV eine Art. 18 Ziff. 3 MWSTG ähnliche Ausnahmebestimmung für Angehörige von Heilberufen, ohne jedoch das Erfordernis der Berufsausübungsbewilligung zu erwähnen. Nach Rz. 593 der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige der ESTV aus dem Jahr 1997 (nachfolgend Wegleitung 1997) gelten auch Podologen als "Angehörige ähnlicher Heilberufe" im Sinn dieser Bestimmung, jedoch nur für die medizinische Fusspflege, nicht aber für die Hand- und Fusskosmetik. Die Branchenbroschüre zur MWSTV über die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (inkl. Zahnmedizin), die Spitalbehandlung und die Körperpflege (inkl. Coiffeur) (nachfolgend BB 1995) präzisiert in Ziff. 3.16, dass Podologen bei der ESTV als Leistungserbringer anerkannt sind, wenn sie einen Fähigkeitsausweis als Podologe und die erforderlichen kantonalen Bewilligungen (z.B. Berufsausübungs- und Praxisbewilligung) vorweisen können (ebenso: Merkblatt Nr. 26 zur Anwendung der Branchenbroschüre "Heilbehandlungen", Ziff. 3).

3.2.2 Wegleitungen, Branchenbroschüren und Merkblätter stellen sog. Verwaltungsverordnungen dar. Sie dürfen keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten. Diese sollen eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen und sind für die als eigentlichen Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. Basel 2008, N. 15 ff. zu Art. 102 DBG). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (MOSER, a.a.O., Rz. 2.67). Die Gerichtsbehörden sollen solche Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (zum Ganzen ausführlich: Urteil des BVGer in BVGE 2007/41 E. 3.3, 4.1 und 7.4.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.25/2000 vom 26. Juli 2001 E. 2a).

3.2.3 Im Folgenden geht es darum zu prüfen, ob die Praxisfestlegung der Steuerverwaltung, dass eine Podologin nur als Leistungserbringerin im Sinn von Art. 14 Ziff. 3 MWSTV gilt, wenn sie im Besitz einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung ist, verfassungsmässig ist, insbesondere ob dies dem Gebot der Gleichbehandlung entspricht. Die Beschwerdeführerin rügt nämlich, dass nicht von einer gesamtschweizerisch einheitlichen rechtsgleichen Behandlung gesprochen werden könne (zum Letzteren E. 3.2.7).

3.2.4 Vorauszuschicken ist, dass sich das Bundesgericht im Urteil vom 1. Juli 1999 (2A.537/1999, ASA 69 S. 804) mit der Steuerausnahme von Art. 14 Ziff. 3 MWSTV bezüglich Podologen befasst und das Erfordernis geschützt hat, dass podologische Behandlungen ärztlich verordnet sein müssen (v.a. E. 3, insb. 3b), damit die entsprechenden Umsätze von der Steuer ausgenommen sind (in der Folge bestätigt in den Urteilen 2A.25/2000 vom 26. Juli 2001 E. 2b/cc und 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 6.2). Im erstzitierten Entscheid hat das Bundesgericht jedoch ausdrücklich festgehalten, dass die subjektiven Voraussetzungen, d.h. die Erfordernisse des Nachweises der Grundausbildung durch Diplom oder Fähigkeitsausweis und der Besitz der ent-

sprechenden kantonalen Bewilligung, nicht umstritten seien und nicht zur Diskussion stünden (E. 3b).

3.2.5 Das Bundesgericht hat bereits in BGE 124 II 193 E. 7c 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. Es treffe zwar zu, dass das Kriterium der ESTV dazu führe, dass Lieferungen von Zahntechnikern, die nicht über eine im Kanton Zürich anerkannte Zusatzausbildung als Zahnprothetiker verfügen, von der Steuer in keinem Fall befreit seien. Damit bestimme die ESTV indessen den Begriff der Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens näher. Auch Art. 14 Ziff. 3 MWSTV formuliere eine subjektive Voraussetzung, wenn er verlange, dass die Heilbehandlung von "Ärzten, Zahnärzten ... oder Angehörigen ähnlicher Heilberufe" ausgeübt werde. Art. 8 Abs. 2 Bst. b der Übergangsbestimmungen zur alten Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV, AS 1994 258) verbiete Anknüpfungen an subjektive Merkmale nicht, sofern der Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung beachtet werde (E. 2.7).

Im Urteil 2A.25/2000 vom 26. Juli 2001 betonte das Bundesgericht, dass es für die Steuerbehörden bei den paramedizinischen Heilberufen kaum möglich sei festzustellen, ob im Einzelfall eine Heilbehandlung oder eine andere, nicht steuerbefreite Tätigkeit vorliege, und ob der fragliche Therapeut über eine Ausbildung bzw. Erfahrung verfüge, die ihn als Angehörigen eines "ähnlichen Heilberufes" erscheinen lasse. Es sei nicht zu beanstanden, dass die Steuerbehörden bei der Sachverhaltsfeststellung in einem Gebiet, das sich – etwa zufolge des Erfordernisses besonderer Fachkenntnisse – einer umfassenden steueramtlichen Kontrolle naturgemäss entziehe, auf schematische bzw. objektive oder formelle Hilfskriterien abstelle, soweit dies aus Praktikabilitätsgründen erforderlich sei (E. 2e mit verschiedenen Hinweisen). Das Bundesgericht hat mit dieser Argumentation gerechtfertigt, dass auf das Vorliegen eines ärztlichen Rezepts abgestellt wird, um eine Heilbehandlung zu bejahen, weil es sich um ein jeweils möglichst einfach und sicher zu handhabendes Unterscheidungskriterium handle (E. 2e; ebenso im Urteil 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 6a a.E.). Gleiches muss auch bezüglich des Erfordernisses gelten, ob die behandelnde Person über eine Ausbildung bzw. Erfahrung verfügt, die sie als Angehörige eines "ähnlichen Heilberufes" erscheinen lässt. Die Steuerbehörde kann nicht bei jedem und jeder Angehörigen von para-

medizinischen Hilfsberufen im Einzelnen überprüfen, ob sie über die notwendige Ausbildung und Erfahrung verfüge. Hier bietet sich das Abstellen auf eine Berufsausübungsbewilligung als ein einfach zu handhabendes Kriterium an, welches auch geeignet ist sicherzustellen, dass die Person über die genannten Qualitäten verfügt und damit, wie die ESTV zu Recht ausführt, der Qualitätssicherung dient. Insofern ist die Praxisfestlegung, insoweit sie auf das Vorliegen einer Berufsausübungsbewilligung abstellt, nicht zu beanstanden.

Das Gleiche ergibt sich auch aus den Ausführungen des Bundesgerichts im Urteil 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 6.2 (in fine): "Ainsi, il n'est pas nécessaire de procéder à un examen approfondi des autres conditions objectives et subjectives (gemeint: ausser jener des Vorliegens einer ärztlichen Verordnung). On relèvera simplement que les exigences subjectives posées par l'Administration fédérale et confirmées par le Tribunal fédéral sont valables pour l'ensemble des traitements médicaux, qu'ils soient préventifs ou curatifs. Dans le cas particulier, on a donc aussi exigé à juste titre que l'activité en cause soit exercée par un prestataire de soins médicaux remplissant les conditions spécifiques d'admission dans la profession (condition subjective), c'est-à-dire bénéficiant de la formation professionnelle appropriée et de l'autorisation cantonale requise." Aus diesen Ausführungen ist zu folgern, dass das Bundesgericht davon ausgeht, das Vorliegen einer kantonalen Bewilligung sei bei allen Heilbehandlungen zulässige Voraussetzung.

Schliesslich kann auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1515/2006 vom 25. Juni 2008 verwiesen werden, in welchem die Praxis der ESTV bestätigt wurde, die für den Fall, dass ein Institut als Leistungserbringer auftritt, eine kantonale Institutsbewilligung verlangt (E. 3.3.5-3.3.7).

Dass die Kantone die Bewilligung erteilen und nicht der Bund, ist Folge der Kompetenzabgrenzung zwischen Bund und Kantonen im Bereich des Gesundheitswesens, gehören doch Regelungen im Bereich der öffentlichen Gesundheit zu den Kompetenzen der Kantone (Art. 43 in Verbindung mit Art. 42 und 118 BV; Bundesgerichtsurteil 2A.25/2000 vom 26. Juli 2001 E. 2c). Auch bei den nach Art. 14 Ziff. 3 MWSTV erforderlichen Praxisbewilligungen für selbständige Ärzte und den nach Art. 14 Ziff. 2 MWSTV verlangten Betriebsbewilligungen für "Zentren für ärztliche Heilbehandlungen" wird auf eine kantonale Bewilligung

abgestellt, was vom Bundesgericht als zulässig beurteilt wurde (vgl. dazu Bundesgerichtsurteil 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 6.2 a.E.; zum Ganzen ausführlich: Urteil des BVGer A-1515/2006 vom 25. Juni 2008 E. 3.3.6).

3.2.6 Weiter ist darauf hinzuweisen, dass die von der ESTV aufgestellte Voraussetzung einer Berufsausübungsbewilligung mit Inkrafttreten des MWSTG in das Gesetz überführt wurde, wenn auch erst im Rahmen der parlamentarischen Beratungen (vgl. E. 3.1). Nach der Rechtsprechung kann das MWSTG und die Vorarbeiten dazu bei der Auslegung einzelner Bestimmungen der MWSTV herangezogen werden, dies hauptsächlich, wenn das geltende System nicht grundsätzlich geändert und der bestehende Rechtszustand lediglich konkretisiert oder Lücken des geltenden Rechts ausgefüllt werden sollen (BGE 125 II 336 E. 7b; 124 II 201 E. 5d; Urteil des Bundesgerichts vom 18. September 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 427). Letzteres ist vorliegend der Fall: Das MWSTG hat die vorherige Rechtslage lediglich konkretisiert und die Praxis der ESTV betreffend das Erfordernis einer Berufsausübungsbewilligung ins formelle Recht überführt. Auch unter diesem Gesichtspunkt ist die besagte Praxisfestlegung als zulässig zu erachten.

Zudem führt das Abstellen auf das Vorliegen einer Berufsausübungsbewilligung zu einer Beschränkung des Personenkreises, der sich auf die Steuerausnahme berufen kann. Dies entspricht dem Grundsatz, dass Steuerausnahmen restriktiv zu handhaben und auszulegen sind (BGE 124 II 202 E. 5e; Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 4.1; Urteile des BVGer A-1515/2006 vom 25. Juni 2008 E. 2.3, A-1639/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.2.2, Entscheid der SRK vom 29. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.11 E. 2b/aa, je mit Hinweisen).

3.2.7 Die Beschwerdeführerin lässt ausführen, dass es durch die unterschiedlichen kantonalen Regelungen zu einer rechtsungleichen Behandlung komme. Auf die Gefahr von Ungleichbehandlungen durch das Abstellen (von Art. 18 Ziff. 3 MWSTG) auf eine kantonale Regelung hat wie erwähnt auch die SRK hingewiesen (siehe E. 3.1 und dort zitierter Entscheid vom 19. April 2005).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verletzt ein Erlass Art. 8 BV, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist,

oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Vorausgesetzt ist, dass sich die ungerechtfertigte Gleich- oder Ungleichbehandlung auf eine wesentliche Tatsache bezieht. Gleiche Sachverhalte müssen gleich behandelt werden, es sei denn, ein sachlicher Grund rechtfertigt eine unterschiedliche Behandlung (BGE 125 I 161 E. 3a, 123 I 1 E. 6a mit Hinweis; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 4.2). Die Rechtsgleichheit bezieht sich jedoch nur auf den Zuständigkeitsbereich ein und derselben Behörde bzw. Gebieteskörperschaft (BGE 125 I 173 E. 6d, 121 I 49 E. 3c). Aus der föderalistischen Staatsstruktur der Schweiz ergibt sich, dass die Kantone in ihrem Zuständigkeitsgebiet auch unterschiedliche Regelungen treffen können (BGE 125 I 173 E. 6d und dort zitierte Entscheide; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bern 2005, § 23 Rz. 8).

Die ESTV verlangt eine kantonale Berufsausübungsbewilligung, um sicherzustellen, dass die Personen, die sich auf die Steuerausnahme berufen, über die zur Vornahme einer Heilbehandlung erforderliche Ausbildung und Erfahrung verfügen und weil ihr die erforderlichen Sachkenntnisse für eine Beurteilung dieser Voraussetzungen im Einzelfall abgehen (E. 3.2.5). Das Abstellen der ESTV auf die kantonale Berufsausübungsbewilligung ist somit zweckmässig. Käme es dabei zu Ungleichbehandlungen, beruhte dies auf den – mangels bundesweit einheitlichen Vorschriften – allenfalls unterschiedlichen kantonalen Regelungen bzw. verschiedenen Handhabung der Bewilligungserteilung, was nach der oben zitierten Rechtsprechung zulässig ist, sind doch die Kantone zuständig, Regelungen im Bereich der öffentlichen Gesundheit zu erlassen (Art. 43 in Verbindung mit Art. 42 und 118 BV; Bundesgerichtsurteil 2A.25/2000 vom 26. Juli 2001 E. 2c). Ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot ist nicht gegeben.

Zudem ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin weder dargetan hat, dass es Kantone gibt, in denen Podologen keiner Berufsausübungsbewilligung bedürfen, noch dass die ESTV aus diesem Grund gewissen Personen die Steuerausnahme gewährt habe, während sie sie der Beschwerdeführerin verweigert hat.

3.2.8 Die Praxis der ESTV zu Art. 14 Ziff. 3 MWSTV, welche eine kantonale Berufsausübungsbewilligung verlangt, ist somit nicht zu beanstanden.

4.

4.1 Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin über keine Bewilligung des Kantons Aargau zur selbständigen Berufsausübung als Fusspflegerin verfügt. Aufgrund der Ausführungen in E. 3.1 und 3.2 hat die ESTV somit zu Recht die Anwendung der Steuerausnahmen von Art. 14 Ziff. 3 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 3 MWSTG verweigert. Demzufolge spielt auch keine Rolle, dass bezüglich der Steuerperioden, für die die MWSTV zur Anwendung kommt, weder aus den Akten noch aus den Ausführungen der Parteien hervorgeht, ob für die von der Beschwerdeführerin durchgeführten Behandlungen ärztliche Verordnungen vorlagen (dazu E. 3.2.4).

4.2 In Bezug auf die subjektive Steuerpflicht bestreitet die Beschwerdeführerin weder die Berechnung des steuerpflichtigen Umsatzes noch der Steuerzahllast, welche die ESTV für die fraglichen Steuerperioden vorgenommen hat. Sie erfüllte damit ab 1. Januar 2000 die Voraussetzungen nach Art. 17 MWSTV und wurde steuerpflichtig (E. 2.1). Weil die rückwirkende Eintragung durch die ESTV mangels rechtzeitiger Anmeldung der Steuerpflichtigen nicht nur zulässig, sondern zwingend ist (E. 2.4) und sich die Beschwerdeführerin auch nicht darauf berufen kann, die Überwälzung der Steuer auf ihre Kunden und Kundinnen sei nicht mehr möglich (E. 2.5), hat die ESTV die Beschwerdeführerin zu Recht rückwirkend auf den 1. Januar 2000 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Zudem erweisen sich auch die mit den EA Nr. 647'463 und Nr. 647'464 in Rechnung gestellten Steuerbeträge als korrekt.

4.3 Auch der Einwand der Beschwerdeführerin, es können von einem freiberuflichen Kleinstunternehmen nicht verlangt werden, dass es über die komplexe Mehrwertsteuergesetzgebung im Klaren sei, geht fehl. Aufgrund des Selbstdeklarationsprinzips (E. 2.3) darf man von den Steuerpflichtigen fordern, dass sie über die erforderlichen Kenntnisse betreffend ihrer gesetzlichen Pflichten verfügen. Insbesondere ist die Steuerverwaltung nicht verpflichtet, die Steuerpflichtigen über ihre Pflichten zu informieren (E. 2.3; Entscheid der SRK vom 16. Juli 2003, VPB 68.22 E. 5b und c).

4.4 Die Beschwerdeführerin beruft sich weiter darauf, dass es noch Hunderte von freiberuflichen Kleinstunternehmen gäbe, die sich – aus welchen Gründen auch immer – der Mehrwertsteuerpflicht nicht unterstellt hätten und deshalb keine Steuer bezahlten. Dies verstösse gegen das Verbot der rechtsgleichen Behandlung. Wollte die Beschwerdeführerin mit diesem Einwand Gleichbehandlung im Unrecht geltend machen, übersieht sie ein Doppeltes: Zum Einen muss die Mehrwertsteueranmeldung aufgrund des Selbstdeklarationsprinzips durch den Steuerpflichtigen selber erfolgen und nicht durch die ESTV (E. 2.3). Zum Anderen sind die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Grundsatzes der Gleichbehandlung im Unrecht nicht gegeben. Wie die ESTV zu Recht ausführt, sind weder Anzeichen dafür ersichtlich, dass eine rechtswidrige Praxis besteht, noch dafür, dass die ESTV eine solche Praxis aufrechterhalten wollte (zu den Voraussetzungen der Gleichbehandlung im Unrecht: BGE 127 I 1 E. 3a, 122 II 446 E. 4a; 115 Ia 83 E. 2, je mit Hinweisen).

4.5 Was die Behauptung der Beschwerdeführerin anbelangt, dass der wirtschaftliche Fortbestand des Unternehmens in Frage gestellt sei, falls die Steuerforderung bezahlt werden müsse, weist die ESTV zu Recht darauf hin, dass eine Abzahlungsvereinbarung geschlossen werden kann.

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung kann nicht zugesprochen werden (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet.

3.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ESTV ...; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann

Sonja Bossart

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: