Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.331/2005 /zga

Urteil vom 9. Mai 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____, Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer
(Steuerpflicht von Naturheilpraktikern; Ausnahme von der Steuerpflicht gemäss Art. 18 Ziff. 3 MWSTG),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 19. April 2005.

Sachverhalt:
A.
X._____ führt als Naturheilpraktiker eine homöopathische Praxis in A._____, Kanton Schwyz. Er ist seit dem 1. Januar 1996 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Mit Schreiben vom 28. Dezember 2000 beantragte er, per 1. Januar 2001 von der Mehrwertsteuerpflicht befreit zu werden, weil er ab diesem Zeitpunkt als Homöopath nicht mehr mehrwertsteuerpflichtig sei und weil der jährliche Umsatz aus Medikamentenverkäufen die erforderliche Grenze von Fr. 75'000.– nicht übersteige. Die Eidgenössische Steuerverwaltung lehnte in der Folge die verlangte Löschung ab (letztmals mit Brief vom 16. August 2001).

Mit Ergänzungsabrechnung vom 26. Oktober 2001 forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung für das 1. und 2. Quartal 2001 aufgrund einer Schätzung einen Steuerbetrag von Fr. 6'400.– nach. Diese Abrechnung wurde von X._____ mit der Begründung retourniert, sein Löschungsbegehren sei immer noch nicht behandelt worden.

Im Entscheid vom 5. November 2001 hielt die Eidgenössische Steuerverwaltung unter Hinweis auf die geführte Korrespondenz fest, dass eine Löschung zu Recht nicht erfolgt sei; gleichzeitig bestätigte sie die Nachforderung über Fr. 6'400.–.

Eine Einsprache von X._____ wurde am 7. Juli 2003 abgewiesen, im Wesentlichen mit der Begründung, für eine Steuerbefreiung fehle es an der erforderlichen Berufsausübungsbewilligung.
B.

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission wies am 19. April 2005 eine Beschwerde von X._____ ab und bestätigte den Einspracheentscheid vom 7. Juli 2003.
C.
X._____ hat am 18. Mai 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben. Er beantragt, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 19. April 2005 aufzuheben. Ferner sei festzustellen, dass er, der Beschwerdeführer, als Leistungserbringer für Heilbehandlungen im Sinn des Mehrwertsteuergesetzes gelte, mit Wirkung ab dem 31. Dezember 2000 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu streichen sei und ab dem 1. Januar 2001 keine Mehrwertsteuer zu bezahlen habe. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz gehe zu Unrecht davon aus, dass für eine Steuerbefreiung nach der anwendbaren Bestimmung eine Berufsausübungsbewilligung erforderlich sei. Er rügt damit sinngemäss eine Verletzung von Bundesrecht (Art. 104 lit. a OG).
Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). Der Beschwerdeführer ist nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.
1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann nach Art. 104 lit. a OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich die Überschreitung oder der Missbrauch des Ermessens, gerügt werden. Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und diese den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Der vorliegende Sachverhalt ist nach dem am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Mehrwertsteuergesetz zu beurteilen (vgl. Art. 94 MWSTG).
2.
2.1 Subjektiv steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn dabei die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75'000 Franken übersteigen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG).

Der Steuer unterliegen gemäss Art. 5 MWSTG folgende im Inland getätigte Umsätze, sofern diese nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen sind (Art. 17 und Art. 18 MWSTG): im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen (lit. a) und Dienstleistungen (lit. b); der Eigenverbrauch im Inland (lit. c) sowie Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland (lit. d).
2.2 Von der Besteuerung ohne Recht zum Vorsteuerabzug sind unter anderem die Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens ausgenommen (Art. 17 in Verbindung mit Art. 18 Ziff. 2 bis Ziff. 8 MWSTG). Zu diesen zählen neben den Spitalbehandlungen und ärztlichen Behandlungen in Spitälern (Art. 18 Ziff. 2 MWSTG) auch die Leistungen der Humanmedizin (Art. 18 Ziff. 3 MWSTG). Als solche gelten die von Ärzten, Zahnärzten, Psychotherapeuten, Chiropraktoren, Physiotherapeuten, Naturärzten, Hebammen, Krankenschwestern oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen, soweit die Leistungserbringer über eine Berufsausübungbewilligung verfügen.

Der Bundesrat hat den Begriff der Heilbehandlung in der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV; SR 641.201) im Detail umschrieben: Als Heilbehandlungen gelten 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 (Art. 2 Abs. 1 MWSTGV).

Heilbehandlungen sind nur dann von der Besteuerung ausgenommen, wenn der Leistungserbringer im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung ist oder wenn er zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist (Art. 3 Abs. 1 MWSTGV; vgl. auch Branchenbroschüre Nr. 20, "Gesundheitswesen" [610.540-20], S. 12 Ziff. 1.2.4; Pascal Rochat, Les "Exonérations" dans le système de la TVA Suisse, Diss. Lausanne 2002, S. 71 f.). Naturheilpraktiker zählen gemäss Art. 3 Abs. 2 lit. h. MWSTGV und der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in der einschlägigen Branchenbroschüre dazu festgelegten Praxis zu den Erbringern einer Heilbehandlung, wenn sie die Voraussetzungen gemäss Art. 3 Abs. 1 MWSTGV erfüllen, d.h. wenn sie über eine kantonale Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung verfügen oder sich mit einer für die spezifische, im Bereich der Naturheilkunde ausgeübte Tätigkeit massgebenden Bezeichnung ausweisen können. Einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung gleichgestellt wird eine Bestätigung des Kantons, dass die gemeldete Tätigkeit im Bereich der naturheilkundlichen Heilbehandlung von kranken oder verletzten Personen durch die betreffende Person
ausgeübt werden darf und sie zur Berufsausübung zugelassen ist (Branchenbroschüre Nr. 20, a.a.O., S. 21 Ziff. 2.8.1).
2.3 Aufgrund der dargestellten Regelung in Gesetz und Verordnung und der damit verbundenen Steuerpraxis sind Heilbehandlungen von Homöopathen im Sinn von Art. 18 Ziff. 3 MWSTG von der Besteuerung demnach dann (unecht) befreit, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:
a) Die Tätigkeit muss von einem unter jene Bestimmung fallenden Leistungserbringer ausgeführt werden (Naturarzt, Heilpraktiker oder Naturheilpraktiker);
b) es muss eine Heilbehandlung im Sinn der Gesetzgebung ausgeführt werden;
c) der Leistungserbringer muss im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung sein oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sein.
3.
Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer aufgrund seiner Tätigkeit als Naturheilpraktiker Leistungserbringer im Sinn der Mehrwertsteuergesetzgebung ist (Art. 18 Ziff. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 3 Abs. 2 lit. h MWSTGV) und Heilbehandlungen im Sinn der Mehrwertsteuergesetzgebung ausführt (Art. 18 Ziff. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 MWSTGV). Umstritten und zu prüfen ist jedoch die dritte der genannten Voraussetzungen, diejenige der Berufsausübungsbewilligung oder Zulassung nach kantonalem Recht.
3.1 Nach der ausdrücklichen Regelung in Art. 18 Ziff. 3 MWSTG müssen im Heilberuf tätige Personen über eine Berufsbewilligung verfügen, damit die von ihnen erbrachten Heilbehandlungsleistungen gestützt auf diese Bestimmung von der Besteuerung ausgenommen werden können. Dieses Erfordernis wurde erst im Rahmen der parlamentarischen Beratungen eingefügt (vgl. zur Entstehungsgeschichte Isabelle Homberger Gut, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Herausgeber: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer, N 15 ff. zu Art. 18). Es war im Gegensatz zur Frage, ob die Leistungen nur aufgrund einer ärztlichen Verordnung erbracht werden sollten, im Nationalrat nicht umstritten (vgl. dazu AB 1999 N, Votum Vallender vom 15. März 1999 sowie Voten Bundesrat Villiger vom 15. März 1999 sowie vom 31. Mai 1999).

Nach der Zielsetzung des Gesetzgebers sollen somit nur solche Leistungserbringer von der Ausnahmeregelung profitieren, die einen staatlich anerkannten Heilberuf ausüben. Wenn der Verordnungsgeber seinerseits in Art. 3 Abs. 1 MWSTGV neben einer kantonalen Bewilligung auch eine generelle Zulassung aufgrund der kantonalen Gesetzgebung genügen lässt, so kann darunter nur eine positive Genehmigung verstanden werden, nicht aber ein blosses Dulden, wie der Beschwerdeführer meint; auch ein bewusster Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Regelung genügt nicht. Die gegenteilige, vom Beschwerdeführer befürwortete Auslegung würde nicht nur dem Gesetzeswortlaut und dem Sinn und Zweck der Norm widersprechen; sie verstiesse überdies gegen den allgemeinen Grundsatz, wonach mehrwertsteuerrechtliche Bestimmungen über die Steuerbefreiung eher einschränkend als ausdehnend zu interpretieren sind (vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, S. 45 Rz. 89 ff., 96). Schliesslich wäre nicht verständlich, weshalb die Bewilligungsvoraussetzung für die übrigen im Gesetz und in der Verordnung erwähnten Heilberufe gelten soll, nicht jedoch für die Naturärzte.
3.2 Was in der Beschwerdeschrift dagegen vorgebracht wird, trifft nicht zu: Der Beschwerdeführer besitzt kei-

ne kantonale Zulassungsbewilligung. Er kann ferner aus dem Schreiben vom 15. März 2001 von Regierungsrat Hüppin nichts zu seinen Gunsten ableiten; vielmehr ergibt sich aus diesem Schreiben, dass eine Genehmigung mittels kantonaler Bewilligung wegen "fehlender Rechtsgrundlage" gerade nicht möglich ist. Der Kanton Schwyz hat in seiner Gesundheitsgesetzgebung Naturärzte nämlich nicht der Bewilligungspflicht unterstellt (vgl. dazu § 13 ff. der hier noch anwendbaren Verordnung vom 9. September 1971 über das Gesundheitswesen des Kantons Schwyz). Aufgrund dieser Bestimmungen und des erwähnten Schreibens ist davon auszugehen, dass der Kanton Schwyz die alternative Heilmedizin zumindest so lange duldet, als damit nicht in bewilligungspflichtige Tätigkeiten eingegriffen wird. Dass eine staatliche Kontrolle "generell und immer bestanden hat und auch heute noch besteht", wie der Beschwerdeführer geltend macht, ist in diesem Zusammenhang unerheblich. Entscheidend ist, dass der Beschwerdeführer nicht über eine formelle Zulassungsbewilligung verfügt.
3.3 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 9. Mai 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber