Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5113/2009
{T 0/2}

Urteil vom 16. Dezember 2009

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Ursula Spörri.

Parteien

X._____,
vertreten durch _____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Semester 2007 bis 2. Semester 2008), Steuerpflicht.

Sachverhalt:

A.
X._____ ist als Craniosacral-Therapeutin im Kanton Zürich tätig und seit dem 1. Januar 2002 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Mit Schreiben vom 15. Juli 2007 liess X._____ beantragen, sie sei aus dem Register zu streichen, da sie im Gesundheitsbereich arbeite und damit der Mehrwertsteuerpflicht nicht unterliege.

Nach einem Schriftenwechsel über die geforderten Voraussetzungen zur Gewährung einer Steuerausnahme gemäss Art. 18 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) – wobei insbesondere die Notwendigkeit einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung strittig war – bestätigte die ESTV mit Entscheid vom 7. Mai 2008 die Steuerpflicht von X._____.

B.
Gegen diesen Entscheid liess X._____ mit Schreiben vom 30. Mai 2008 Einsprache erheben. Sie erbringe Heil- und Pflegeleistungen im Bereich der Humanmedizin, weshalb sie unter Art. 18 MWSTG falle und daher nie der Mehrwertsteuerpflicht hätte unterstellt werden dürfen. X._____ liess ausführen, dass der Kanton Zürich zwar keine Berufsbewilligung ausstelle, andere Kantone dagegen schon. Für die Mehrwertsteuer als eidgenössische Abgabe dürfe dieser Unterschied keine Rolle spielen.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2008 wies die ESTV die Einsprache von X._____ ab und gelangte zum Schluss, dass diese zu Recht seit dem 1. Januar 2002 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und die für die Steuerperiode erstes Semester 2002 bis zweites Semester 2006 (1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2006) geschuldete Mehrwertsteuer überwiesen habe. Zur Begründung führte die ESTV – unter Hinweis auf entsprechende Präjudizien – im Wesentlichen aus, X._____ übe als Craniosacral-Therapeutin zwar einen Heilberuf und Heilbehandlungen im Sinn des Gesetzes aus, verfüge aber über keine kantonale Berufsausübungsbewilligung bzw. sei nach der kantonalen Gesetzgebung nicht zur Heilbehandlung zugelassen. Damit seien nur zwei der geforderten drei Voraussetzungen nach

Art. 18 Ziff. 3 MWSTG erfüllt, weshalb die Dienstleistungen von X._____ nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien.

D.
Diesen Einspracheentscheid focht X._____ (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 5. November 2008 beim Bundesverwaltungsgericht an und forderte, sie sei rückwirkend auf den 1. Januar 2007 von der Mehrwertsteuerpflicht zu befreien.

Mit Urteil vom 24. Februar 2009 trat das Bundesverwaltungsgericht nicht auf diese Beschwerde ein, da erstinstanzlich nicht über die Steuerpflicht ab Januar 2007 entschieden worden und folglich der Streitgegenstand unzulässig ausgeweitet worden sei (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7052/2008 vom 24. Februar 2009). Zunächst habe die ESTV einen Entscheid über die anbegehrte rückwirkende Aufhebung der Steuerpflicht zu treffen.

E.
Nach Aufforderung durch die ESTV, ihre Umsatzzahlen für die Jahre 2007 sowie 2008 bekannntzugeben, erklärte X._____, der Umsatz 2007 habe Fr. 138'000.-- betragen, die Zahlen für 2008 lägen noch nicht definitiv vor, provisorisch beziffere sie den Umsatz 2008 auf Fr. 140'000.--. Daraufhin erliess die ESTV am 28. Mai 2009 einen Entscheid im Sinn von Art. 63 MWSTG, in dem sie die Steuerpflicht von X._____ seit dem 1. Januar 2007 bestätigte und gemäss Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 459'142 einen Betrag von Fr. 16'680.-- für die Steuerperiode erstes Semester 2007 bis zweites Semester 2008 (1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2008) forderte, zuzüglich Verzugszins zu 5 % seit dem 31. Mai 2008. Mit separatem Schreiben begründete die ESTV den Entscheid ausführlich, wobei dieselben Argumente wie im Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2008 vorgebracht wurden (vgl. Erw. C).

F.
Gegen diesen Entscheid liess X._____ (Beschwerdeführerin) am 22. Juni 2009 Einsprache bei der ESTV erheben. Sie akzeptiere den Entscheid der ESTV in keiner Weise und weise wiederum darauf hin, dass sie in einem Heil- und Pflegeberuf tätig sei und es nicht angehe, sie aufgrund der fehlenden Bewilligung zu besteuern. Die Beschwerdeführerin forderte, sie spätestens auf den 1. Januar 2007 aus der Mehrwertsteuerpflicht zu entlassen.

G.
Im Einverständnis mit der Beschwerdeführerin leitete die ESTV die Einsprache am 11. August 2009 als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiter.

H.
In ihrer Vernehmlassung vom 24. September 2009 beantragte die ESTV die Abweisung der Beschwerde, wobei sie an ihrer früheren Begründung festhielt. Auf die Eingaben der Parteien ist im Folgenden – soweit für den vorliegenden Entscheid relevant – näher einzugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Laut Art. 64 Abs. 1 MWSTG können Entscheide der ESTV innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Richtet sich die Einsprache gegen einen einlässlich begründeten Entscheid der ESTV, so kann diese mit Zustimmung des Einsprechers die Einsprache als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterleiten (vgl. Art. 64 Abs. 2 MWSTG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E 1.1). Vorliegend ist der Entscheid der ESTV einlässlich begründet und die dagegen erhobene Einsprache im Einverständnis mit der Beschwerdeführerin direkt an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet worden. Damit sind die Voraussetzungen der Sprungbeschwerde erfüllt. Auch die funktionale Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts ist gegeben.

1.3 Das Anfechtungs- oder Beschwerdeobjekt ist vorliegend der Entscheid der ESTV vom 28. Mai 2009, in welchem die Steuerpflicht der

Beschwerdeführerin für die Periode 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2008 festgelegt wurde. In ihrem Rechtsbegehren verlangt die Beschwerdeführerin, sie sei spätestens auf den 1. Januar 2007 aus der Mehrwertsteuerpflicht zu entlassen. Soweit sie damit sinngemäss eine Überprüfung ihrer Steuerpflicht für die Zeit vor dem 1. Januar 2007 geltend machen will, ist festzuhalten, dass über den Zeitraum 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2006 mit Einspracheentscheid der ESTV vom 6. Oktober 2008 entschieden worden ist. Dieser Entscheid wurde von der Beschwerdeführerin mit dem Begehren, ihre Steuerpflicht ab 1. Januar 2007 aufzuheben, beim Bundesverwaltungsgericht angefochten. Mit Urteil vom 24. Februar 2009 trat das Bundesverwaltungsgericht nicht auf die Beschwerde ein (vgl. Erw. D). Damit ist der Entscheid der ESTV in formelle Rechtskraft erwachsen (vgl. Art. 39 Bst. a VwVG). Als Rechtsmittelentscheid, auch wenn er von einer Verwaltungsbehörde erlassen wurde, wurde der Entscheid vom 6. Oktober 2008 auch materiell rechtskräftig (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1625/2006 vom 15. Dezember 2008, E. 2.1). Da die Steuerpflicht damit für den Zeitraum 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2006 rechtskräftig beurteilt worden ist, ist insoweit nicht auf die vorliegende Beschwerde einzutreten. Im Übrigen ist auf die soweit form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

1.4 Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die vorgebrachte rechtliche Begründung der Begehren der Parteien nicht gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und hat ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen, sofern diese nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 5 Bst. b MWSTG). Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Dienstleistungen im Inland jährlich gesamt-

haft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Der für die Feststellung der Steuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich bei den der Steuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen nach den vereinnahmten Entgelten (Art. 21 Abs. 3 Bst. a MWSTG). Von der Steuerpflicht ausgenommen sind Unternehmen 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. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

2.2

2.2.1 Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind u.a. die von Naturärzten oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen; der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten (vgl. Art. 18 Ziff. 3 MWSTG).

Gemäss Art. 2 Abs. 1 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) 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 [...], 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).

Die Heilbehandlungen sind laut Art. 3 Abs. 1 MWSTGV nur dann von der Steuer 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. In der Branchenbroschüre der ESTV wird verdeutlicht, der Bewilligung sei bei Tätigkeiten im Bereich der Naturheilkunde die Bestätigung des Kantons gleichgestellt, dass die betreffende Person zur Ausübung von Heilbehandlungen an kranken oder verletzten Personen berechtigt und zur Berufsausübung zugelassen sei. In der neueren Branchenbroschüre prä-

zisiert die ESTV die Praxis dazu, dass ein Dokument, welches bestätige, dass der Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden könne, nicht als Bestätigung im vorgenannten Sinn gelte (vgl. Branchenbroschüre [BB] Nr. 20, Gesundheitswesen [610.540-20], September 2000, S. 21, Ziff. 2.8.1 u. BB Nr. 20, Gesundheitswesen [610.540.20], Dezember 2007, S. 22, Ziff. 2.8). Als Heil- und Pflegeberufe gelten namentlich auch Naturärztinnen, Heilpraktikerinnen und Naturheilpraktikerinnen (Art. 3 Abs. 2 Bst. h MWSTGV).

2.2.2 Das Zürcher Gesetz über das Gesundheitswesen vom 4. November 1962 (GesG, LS 810.1) hält in § 7 Abs. 1 fest, dass eine Bewilligung der Direktion des Gesundheitswesens erforderlich ist, um gegen Entgelt oder berufsmässig Krankheiten, Verletzungen oder sonstige gesundheitliche Störungen festzustellen und zu behandeln oder überhaupt medizinische Verrichtungen vorzunehmen; die Geburtshilfe auszuüben; Arzneimittel herzustellen oder im Gross- oder Kleinhandel abzugeben. Nach Abs. 3 von § 7 GesG unterstehen die Inhaber der Bewilligung der Aufsicht der Direktion des Gesundheitswesens. Aus dem GesG geht ausserdem hervor, dass die folgenden Berufsgattungen unter die Bewilligungspflicht fallen (§ 16 ff.): Ärzte, Zahnärzte, Chiropraktoren, Zahnprothetiker, Psychotherapeuten, Apotheker und Drogisten.

Gemäss § 31a Abs. 1 GesG werden die Ausbildung und Tätigkeit anderer Berufe der Gesundheitspflege vom Regierungsrat durch Verordnung geregelt. Laut § 8 Bst. a-k der Zürcher Verordnung über die Berufe der Gesundheitspflege vom 8. Januar 1992 (LS 811.31) sind zur selbstständigen Berufsausübung berechtigt: Krankenschwestern, Hebammen, Physiotherapeutinnen, Ergotherapeutinnen, Podologinnen, Leiter von Laboratorien für medizinische Analysen, Psychotherapeuten, Augenoptiker, Logopädinnen und Ernährungsberaterinnen. Nach § 9 derselben Verordnung ist zur selbstständigen Berufsausübung eine Bewilligung der Gesundheitsdirektion erforderlich, soweit nicht Gesetz oder Verordnung Ausnahmen vorsehen.

2.2.3 Bei den in Art. 18 MWSTG aufgeführten Steuerausnahmen ist der Anspruch auf Vorsteuerabzug gemäss Art. 17 MWSTG ausgeschlossen. Es handelt sich also um unechte Steuerbefreiungen, die in der Doktrin überwiegend als systemwidrig betrachtet und abgelehnt werden, was auch das Bundesgericht ausdrücklich anerkennt (grundlegend: BGE 124 II 193 E. 5e mit weiteren Hinweisen). Es rechtfertigt sich deshalb, die mehrwertsteuerlichen Bestimmungen über die Steu-

erausnahmen eher einschränkend als ausdehnend zu interpretieren (BGE 124 II 193 E. 5e; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C.11/2008 vom 16. Mai 2008 E. 2.4).

2.2.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine (unechte) Steuerbefreiung nach Art. 18 Ziff. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 2 und 3 MWSTGV erfolgt, wenn kumulativ die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:

a) Die Tätigkeit muss von einem unter jene Bestimmung fallenden Leistungserbringer ausgeführt werden;

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 oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sein.

3.
Im vorliegenden Fall erbringt die Beschwerdeführerin in ihrer Tätigkeit als Craniosacral-Therapeutin entgeltliche Dienstleistungen. Gemäss den von ihr gelieferten Zahlen überschreitet sie den massgebenden Jahresumsatz von Fr. 75'000.--. Ausserdem bestreitet sie weder die Berechnung des steuerpflichtigen Umsatzes noch der Steuerzahllast, welche die ESTV für die fragliche Steuerperiode vorgenommen hat. Demzufolge ist sie grundsätzlich im verlangten Umfang mehrwertsteuerpflichtig, und es ist nachfolgend zu prüfen, ob eine (unechte) Steuerbefreiung nach Art. 18 Ziff. 3 MWSTG gegeben ist.

4.

4.1 In casu ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin als Craniosacral-Therapeutin eine alternativmedizinische Behandlungsform ausübt, welche unter den Tätigkeitsbereich Naturärztin/Heilpraktikerin/Naturheilpraktikerin zu subsumieren ist. Die erste der obgenannten Voraussetzungen (Leistungserbringer; vgl. E. 2.2.4) ist damit erfüllt.

4.2 Ebenfalls wird nicht bestritten, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Tätigkeit eine Heilbehandlung im Sinn des Gesetzes ausführt. Laut Ausführungen der Schweizerischen Gesellschaft für Craniosacral Therapie auf ihrer Homepage (www.craniosuisse.ch, besucht am 16. November 2009) handle es sich bei der Craniosacral Therapie um

eine ganzheitliche Behandlungsform mit unterschiedlichen Ansätzen, die sich optimal ergänzten. Die Craniosacral Therapie sei eine Körperarbeit, bei der mit grösster Sorgfalt, Achtsamkeit und Wertfreiheit der Persönlichkeit der Klientin begegnet werde. Die Craniosacral Praktizierenden unterstützten mit feinen manuellen Impulsen, welche eine Eigenregulierung des Körpers einleiteten, die Klientin auf dem Weg zur Selbstheilung. Die Gesundheit im Menschen werde unterstützt und Ressourcen gestärkt, so dass positive Veränderungen stattfinden könnten. Die Behandlung wird bei den unterschiedlichsten Indikationen angewendet, so beispielsweise bei Rehabilitation nach Krankheit oder Unfall, bei Schleuder-, Sturz und Stauchtraumata aber auch als Unterstützung in belastenden Lebenssituationen, bei stressbedingten Beschwerden oder Burnout-Syndrom.

Da wie oben (E. 2.2.1) dargelegt, Behandlungen, welche lediglich die Hebung des Wohlbefindens anstreben, nicht als ärztliche Heilbehandlungen gelten, ist nach dem Ausgeführten zur Craniosacral Therapie zumindest fraglich, ob sämtliche Behandlungen als Heilbehandlung im Sinn des Gesetzes zu qualifizieren sind. So sind z.B. Sportmassagen, Entspannungs- und Anti-Stress-Massagen nicht als medizinische Behandlungen anerkannt, weil das Hauptziel dieser Behandlungen nicht die Heilung des Patienten, sondern vielmehr der Erhalt oder die Verbesserung seines körperlichen und/oder seelischen Wohlbefindens sei (ISABELLE HOMBERGER GUT, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N 6 zu Art. 18 Ziff. 3). Bei der Beschreibung der Craniosacral Therapie wird zwar einmal von 'Unterstützung zur Selbstheilung' gesprochen, dagegen aber auch bloss von 'Unterstützung der Gesundheit und Stärkung der Ressourcen'. Der therapeutische Zweck der Behandlung im Sinn von Art. 18 Ziff. 3 MWSTG ist also nicht immer offensichtlich. Wie nachfolgend zu zeigen sein wird, ist die Beschwerde jedoch ohnehin wegen der fehlenden Bewilligung/Zulassung abzuweisen, weshalb hier offenbleiben kann, ob die zweite Voraussetzung (Heilbehandlung) tatsächlich vollumfänglich gegeben ist.

4.3 Den eigentlichen Streitpunkt bildet die dritte Voraussetzung, wonach die Leistungserbringerin eine Bewilligung zur Berufsausübung bzw. eine Zulassung zur Ausübung der Heilbehandlung nach kantonalem Recht vorweisen muss. Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, über eine solche Bewilligung zu verfügen. Der Kanton Zürich erteile keine solche Bewilligung, was durch ein entsprechendes Schrei-

ben der Gesundheitsdirektion des Kantons Zürich bestätigt wird. Es könne aber nicht sein, dass kantonale Gepflogenheiten über die Mehrwertsteuerpflicht entscheiden würden. Im Kanton Aargau erhalte eine Person mit derselben Ausbildung und den gleichen Aufgaben eine Bewilligung. Bei der Mehrwertsteuer als eidgenössische Abgabe habe gleiches Recht für alle zu gelten.

4.3.1 Damit macht die Beschwerdeführerin in erster Linie eine Verletzung der Rechtsgleichheit sowie fehlende Zuständigkeit der Kantone geltend. Sowohl die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) im Entscheid SRK 2003-126 vom 19. April 2005 (bestätigt durch das Bundesgericht im Urteil 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006) als auch das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-1618/2006 vom 27. August 2008 haben sich ausführlich mit dieser Problematik auseinandergesetzt. Dabei wiesen sie darauf hin, dass mit dem Abstellen auf eine kantonale Regelung das Prinzip der einheitlichen Anwendung der Mehrwertsteuer auf dem Gebiet der gesamten Schweiz eine Schwächung erfahre, da jede kantonale Regelung ihre spezifischen Besonderheiten habe. Einigermassen überraschend beziehe sich der Bund in einem seiner Kompetenzbereiche auf eine kantonale Regelung. Dies bedeute, dass dieselbe Leistung durch Leistungserbringer mit gleicher Berufsausbildung und derselben Qualifikation einmal der Steuer unterstehe bzw. von ihr ausgenommen sei, je nachdem, ob der entsprechende Kanton den Beruf anerkenne oder nicht. Dies könne zu Ungleichbehandlungen und Steuerverzerrungen führen (Entscheid der SRK vom 19. April 2005, a.a.O., E. 3b/bb; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 27. August 2008, a.a.O., E 3.1; so auch Isabelle Homberger Gut, a.a.O., N 20 zu Art. 18 Ziff. 3). Da das Erfordernis der Berufsausübungsbewilligung, womit eine potentielle Ungleichbehandlung zumindest bewusst in Kauf genommen worden ist (vgl. Entscheid der SRK vom 19. April 2005, a.a.O., E. 3b/bb mit Hinweis auf die Materialien), im Gesetz selbst enthalten ist, hat das Bundesverwaltungsgericht keine Möglichkeit, die Norm aufzuheben oder ihr die Anwendung zu versagen, da das MWSTG nicht durch Gerichtsinstanzen auf seine Verfassungsmässigkeit überprüft werden kann (Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 27. August 2008, a.a.O., E. 3.1 mit weiteren Hinweisen; Isabelle Homberger Gut, a.a.O., N 20 zu Art. 18 Ziff. 3).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verletzt ein Erlass die Rechtsgleichheit gemäss Art. 8 BV, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die kein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Es soll folglich Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt werden. Vorausgesetzt ist, dass sich der unbegründete Unterschied oder die unbegründete Gleichstellung auf eine wesentliche Tatsache bezieht (BGE 125 I 173 E. 6.b mit weiteren Hinweisen). Entscheidend ist dabei, dass sich die Rechtsgleichheit nur auf den Zuständigkeitsbereich ein und derselben Behörde bzw. Gebietskörperschaft bezieht (BGE 125 I 173 E. 6.d, BGE 121 I 49 E. 3.c). Aus der föderalistischen Staatsstruktur der Schweiz ergibt sich jedoch, dass die Kantone in ihrem Zuständigkeitsbereich auch unterschiedliche Regelungen treffen können (BGE 125 I 173 E. 6.d mit weiteren Hinweisen). In diesem Entscheid wird vom Bundesgericht ausdrücklich bestätigt, es liege keine Verletzung der Rechtsgleichheit vor, wenn einige Kantone Zulassungsbeschränkungen für ihre Universitäten eingeführt hätten, während andere darauf verzichteten (BGE 125 I 173 E. 6.d).

Die vorgebrachte Ungleichbehandlung von Craniosacral-Therapeuten, welche in unterschiedlichen Kantonen (in casu Aargau und Zürich) praktizieren, erfolgt – mangels bundesweit einheitlicher Vorschriften – aufgrund unterschiedlicher kantonaler Regelungen. Nach der Kompetenzabgrenzung zwischen Bund und Kantonen im Bereich des Gesundheitswesens, fallen Regelungen in der Sparte der öffentlichen Gesundheit und damit auch die Erteilung einer Berufsausübungsbewilligung für Naturärzte/Naturheilpraktiker/Heilpraktiker in die Zuständigkeit der Kantone (Art. 43 in Verbindung mit Art. 42 und Art. 118 BV; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 27. August 2008, a.a.O., E. 3.2.5 u. 3.2.7 mit weiterem Hinweis). Nach dem oben Gesagten verletzen die unterschiedlichen kantonalen Regelungen die Rechtsgleichheit gemäss Art. 8 BV nicht. Ob hingegen das Abstellen des MWSTG auf eine Berufsausübungsbewilligung, deren (Nicht-)Erteilung wie dargelegt zu Recht durch die Kantone geregelt wird, die Rechtsgleichheit verletzt, kann letztlich offenbleiben. Dies ergibt sich dadurch, dass das Erfordernis der Berufsausübungsbewilligung – wie oben ausgeführt – im MWSTG enthalten, die potentiell ungleiche Behandlung vom Gesetzgeber in Kauf genommen worden ist und die Gesetzesbestimmung aufgrund des Anwendungsgebotes in Art. 190

BV durch die Gerichte nicht aufgehoben oder ausser Acht gelassen werden darf.

4.3.2 Weiter liess die Beschwerdeführerin sinngemäss vorbringen, sie benötige keine Bewilligung, da sie von den Krankenkassen anerkannt und fast ausschliesslich aufgrund ärztlicher Verordnung behandle.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass im Rahmen der parlamentarischen Beratungen ausgiebig darüber debattiert worden war, ob das Kriterium der ärztlichen Verordnung im Gesetz verankert werden sollte. Dabei wurden insbesondere die Schwierigkeiten der Mehrwertsteuerinspektoren, zwischen ärztlichen und nicht ärztlichen Leistungen entscheiden zu müssen, ins Feld geführt. Der Ständerat wollte – im Gegensatz zum Nationalrat – auf eine Berufsausübungsbewilligung abstellen. Wie bereits dargelegt, hat sich schliesslich dieses Kriterium durchgesetzt und Eingang ins Gesetz gefunden (Urteil des Bundesgerichts 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006, E. 3.1, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 27. August 2008, a.a.O., E. 3.2.5, ISABELLE HOMBERGER GUT, a.a.O., N 16 zu Art. 18 Ziff. 3). Nach der Intention des Gesetzgebers sollten somit nur Leistungserbringer von der Ausnahmeregelung des Art. 18 MWSTG profitieren, die einen staatlich anerkannten Heilberuf ausüben; diese Bewilligungspflicht wurde durch den Verordnungsgeber etwas gemildert, indem er auch eine Zulassung zur Berufsausübung genügen lässt (E. 2.2.1). Um das gesetzgeberische Ziel nach staatlicher Kontrolle nicht zu unterwandern, kann jedoch nur eine positive Genehmigung als 'Zulassung' im Sinn der Verordnung genügen. Ein blosses Dulden der Tätigkeit oder ein Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Regelung ist nicht ausreichend (Urteil des Bundesgerichts vom 9. Mai 2006, a.a.O., E. 3.1; Entscheid SRK 2003-126 vom 19. April 2005, E. 5.bb). Demzufolge hat die ESTV in der neueren Branchenbroschüre die Praxis entsprechend präzisiert, ein Dokument, welches bestätige, dass keine Bewilligung erteilt werde, stelle keine solche Zulassung dar (E. 2.2.1). Im Übrigen würde die extensive Interpretation der Regelung dem Grundsatz widersprechen, die unechten Steuerbefreiungen restriktiv zu handhaben (E. 2.2.3).

Aus dem Gesagten erhellt, dass nur durch das Vorliegen einer Bewilligung oder Zulassung zur Berufsausübung die dritte Voraussetzung erfüllt ist, um von der Steuerbefreiung nach Art. 18 Ziff. 3 MWSTG profitieren zu können. Eine solche Zulassung liegt in casu nicht vor und

wird von der Beschwerdeführerin auch nicht behauptet. Die im Recht liegende Bestätigung der Gesundheitsdirektion des Kantons Zürich, dass die Beschwerdeführerin ohne Bewilligung zur Ausübung ihrer Tätigkeit als Craniosacral-Therapeutin berechtigt sei, genügt nicht als 'Zulassung' und ändert nichts an der Steuerpflicht der Beschwerdeführerin. Ebenso kann sie weder aus dem Vorliegen ärztlicher Verordnungen noch aus der Anerkennung durch die Krankenkassen etwas zu ihren Gunsten ableiten.

4.4 Abschliessend bleibt festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin die dritte Voraussetzung (Bewilligung, Zulassung zur Berufsausübung) nicht erfüllt, weshalb eine Steuerbefreiung nach Art. 18 Ziff. 3 MWSTG nicht in Frage kommt. Ausserdem wird durch die erwähnte Regelung die Rechtsgleichheit nicht verletzt.

5.
Folglich ist die Beschwerde nach dem Gesagten abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'600.-- sind der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'600.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2600.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)

- die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Markus Metz Ursula Spörri

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: