Urteilskopf

124 II 372

36. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 10. Juni 1998 i.S. X. AG gegen Eidgenössische Steuerverwaltung und Eidgenössische Steuerrekurskommission (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest. BV; Art. 14 Ziff. 2 und 3 MWSTV. Von der Steuer ausgenommene Umsätze im Bereich des Gesundheitswesens; Leistungen von Tierärzten und Tierkliniken.

Massgebendes Recht und Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (E. 4).

Auslegung von Verfassungsbestimmungen (E. 5). Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest. BV nimmt nur Heilbehandlungen am Menschen von der Steuer aus. Leistungen von Tierärzten und Tierkliniken gehören nicht dazu. Art. 14 Ziff. 2 und 3 MWSTV hält sich im Rahmen der dem Bundesrat durch die Verfassung eingeräumten Kompetenzen (E. 6).

Vergleich mit der Richtlinienregelung in der Europäischen Union (E. 7).

Die Praxis, wie die Eidgenössischen Steuerverwaltung sie verfolgt, respektiert die durch Verfassung und Mehrwertsteuerverordnung vorgezeichnete Ordnung und verletzt das Gleichbehandlungsgebot nicht (E. 8).

Regeste (fr):
Art. 8 al. 2 let. b chiffre 2 Disp. trans. Cst.; art. 14 chiffres 2 et 3 OTVA. Chiffres d'affaires exonérés de l'impôt dans le domaine de la santé; prestations des vétérinaires et des cliniques vétérinaires.

Droit déterminant et pratique de l'Administration fédérale des contributions (consid. 4).

Interprétation des dispositions constitutionnelles (consid. 5). L'art. 8 al. 2 let. b chiffre 2 Disp. trans. Cst. n'exonère que les traitements médicaux destinés à l'homme. Les prestations des vétérinaires et des cliniques vétérinaires n'en font pas partie. L'art. 14 chiffres 2 et 3 OTVA reste dans le cadre des compétences attribuées au Conseil fédéral par la Constitution (consid. 6).

Comparaison avec les directives de l'Union européenne (consid. 7).

La pratique suivie par l'Administration fédérale des contributions respecte le régime mis en place par la Constitution et l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée et ne viole pas le principe de l'égalité de traitement (consid. 8).

Regesto (it):
Art. 8 cpv. 2 lett. b cifra 2 Disp. trans. Cost.; art. 14 cifra 2 e 3 OIVA. Operazioni escluse dall'imposta nell'ambito della sanità; prestazioni fornite da veterinari e da cliniche veterinarie.

Diritto applicabile e prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (consid. 4).

Interpretazione delle norme costituzionali (consid. 5). L'art. 8 cpv. 2 lett. b cifra 2 Disp. trans. Cost. esclude dall'imposta soltanto le cure mediche destinate agli esseri umani. Le prestazioni fornite da veterinari o cliniche veterinarie non sono comprese. L'art. 14 cifra 2 e 3 OIVA non eccede i limiti delle competenze legislative attribuite al Consiglio federale dalla Costituzione (consid. 6).

Raffronto con le direttive dell'Unione europea (consid. 7).

La prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni rispetta l'ordinamento instaurato dalla Costituzione e dall'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto e non è lesiva del principio della parità di trattamento (consid. 8).

Sachverhalt ab Seite 373

BGE 124 II 372 S. 373

Die Tierarztpraxis X. AG wurde von der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen mit Wirkung ab 1. Januar 1995 eingetragen. Mit Eingabe vom 22. Mai 1995 stellte sie das Gesuch, es sei festzustellen, dass Leistungen von Tierärzten und Tierkliniken gegen Entgelt nach Art. 8 Abs. 2 lit. b übBest. BV von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien. Die Gesuchstellerin sei als nicht mehrwertsteuerpflichtig mit Wirkung ex tunc aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu streichen, und die bereits bezahlte Mehrwertsteuer sei zurückzuerstatten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung wies am 12. Juli 1995 das Gesuch ab und hielt an der Steuerpflicht der Tierarztpraxis ab 1. Januar 1995 fest. Mit Einspracheentscheid vom 12. Januar 1996 bestätigte sie diesen Entscheid. Die X. AG erhob Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission, welche das Rechtsmittel am 4. Februar 1997 abwies. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission bestätigte die Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, dass sich die in Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 übBest. BV und Art. 14 Ziff. 2 und 3 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; SR 641.201) vorgesehene Steuerbefreiung allein auf die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin beziehe und Leistungen, welche von Tierärzten und Tierkliniken erbracht werden, davon nicht erfasst werden.
Die X. AG führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit den Anträgen, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass Leistungen von Tierärzten

BGE 124 II 372 S. 374

und Tierkliniken nicht der Mehrwertsteuer unterliegen und nicht zur Begründung der subjektiven Steuerpflicht herangezogen werden könnten. Sie sei aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu streichen und die bereits bezahlten Mehrwertsteuern seien samt Zins zurückzuerstatten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission verzichtete auf eine Stellungnahme. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

4. a) Gemäss Art. 41ter Abs. 1 lit. a BV kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese kann "in der Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren erhoben werden" (Abs. 3). Die Ausführung ist Sache der Bundesgesetzgebung

(Abs. 6). Abweichend davon beauftragt Art. 8 Abs. 1 übBest. BV den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Umsatzsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten sollen. Art. 8 Abs. 2 übBest. BV enthält die Grundsätze, welche vom Bundesrat beim Erlass der Ausführungsbestimmungen zu beachten sind. Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 übBest. BV sieht namentlich vor: b. Von der Steuer sind, ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug, ausgenommen: 2. die Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens;
Gestützt auf diese Bestimmung hat der Bundesrat in Art. 14 Ziff. 2-6 MWSTV bestimmte Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens von der Steuer ausgenommen. Ziff. 2 und 3 dieser Vorschrift lauten wie folgt: Von der Steuer sind ausgenommen:
2. die Spitalbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung in Spitälern im Bereich der Humanmedizin einschliesslich der damit eng verbundenen Umsätze, die von Spitälern sowie Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik erbracht werden; 3. die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin die von Ärzten, Zahnärzten, Zahntechnikern, Krankengymnasten, Hebammen oder Angehörigen ähnlicher Heilberufe ausgeübt werden; steuerbar sind jedoch die Lieferungen

von Zahnprothesen;
b) Im Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer hat das Eidgenössische Finanzdepartement festgehalten, dass Heilbehandlungen, die von Tierärzten und Tierkliniken erbracht werden, der Mehrwertsteuer unterliegen (BBl 1994 III 542). Die entsprechende Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist in der Branchenbroschüre Nr. 610.507-20 für Tierärzte, Tierpensionen und Züchter (nachfolgend Branchenbroschüre) sowie in der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige (nachfolgend Wegleitung) enthalten. Gemäss dieser Praxis üben Tierärzte und Tierkliniken zwar Heilbehandlungen aus, doch müssen sie ihre Umsätze gleichwohl zum anwendbaren Satz (in der Regel 6,5 Prozent) versteuern, weil nur Heilbehandlungen am Menschen von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind (Wegleitung Ziff. 596). Zum reduzierten Satz von zwei Prozent sind steuerbar die Umsätze aus der Heilbehandlung von Vieh, Geflügel und (Speise-)Fischen (Wegleitung Ziff. 393; Branchenbroschüre Ziff. 3.1). Es handelt sich um Tiere, für deren Lieferung Art. 27 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 MWSTV aus sozialpolitischen Gründen bereits den ermässigten Steuersatz von zwei Prozent vorsieht (vgl. dazu BGE 123 II 16 E. 7b, S. 31). Die Behandlung von allen anderen Tieren, wie Hunden, Katzen, Reptilien, Vögeln, und die Beseitigung von Tierkadavern müssen zum Satz von 6,5 Prozent abgerechnet werden (Wegleitung Ziff. 403; Branchenbroschüre Ziff. 3.2 und 3.3.). Gibt der Tierarzt bei der Behandlung Medikamente ab, die der Tierhalter selber dem Tier verabreichen muss, so sind diese zum Satz von 2 Prozent zu versteuern. Werden Medikamente jedoch bei einer Behandlung durch den Tierarzt selbst verabreicht, so unterliegt die Gegenleistung dem gleichen Steuersatz wie die Behandlung selbst (Branchenbroschüre Ziffer 3.5). Das Salär oder Entgelt, das ein selbständiger Tierarzt für seine Tätigkeit als gewählter Kantons- oder Kreistierarzt (z.B. für Kontrollen im Bereich des Tierschutzes oder seuchenpolizeiliche Aufgaben) oder für Dienstleistungen als Fleischschauer (im Schlachthof oder beim Fleischimport) erhält, unterliegt im übrigen der Mehrwertsteuer nicht (Branchenbroschüre Ziff. 3.3. und 3.4). Der Tierarzt wird in dieser Hinsicht gleich behandelt wie andere mit öffentlichen Aufgaben betraute Personen, deren Leistungen, soweit diese in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht werden, nicht steuerpflichtig sind (Art. 17 Abs. 4 MWSTV).

5. Zu prüfen ist zunächst, ob sich die Mehrwertsteuerverordnung im Rahmen der dem Bundesrat durch die Verfassung eingeräumten

Kompetenz hält. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist der Begriff "Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens" in Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 übBest. BV umfassend sowohl im humanmedizinischen wie auch im veterinärmedizinischen Sinn zu verstehen. Die Bestimmungen in Art. 14 Ziff. 2 und 3 MWSTV seien, soweit sie die tierärztlichen und tierklinischen Leistungen von der Steuer nicht ausnehmen, verfassungswidrig. Um den Standpunkt der Beschwerdeführerin beurteilen zu können, ist die Verfassungsvorschrift auszulegen und deren Tragweite zu ermitteln. Nach schweizerischer Lehre und Praxis sind Verfassungsbestimmungen grundsätzlich nach denselben methodologischen Regeln zu interpretieren wie Normen des einfachen Gesetzesrechts (BGE 118 Ib 187 E. 4; BGE 116 Ia 359 E. 5c). Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Auszugehen ist vom Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihrem Zweck. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (BGE 122 V 362 E. 4a; BGE 121 V 17 E. 4a; BGE 119 Ia 241 E. 7a; BGE 119 II 353 E. 5). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (BGE 123 III 24 E. 2a; 121 III 219 E. 1d/aa) und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergab (BGE 114 V 219 E. 3a). Die Anwendung dieser für die Auslegung einfachen Gesetzesrechts entwickelten Methoden rechtfertigt sich im vorliegenden Fall um so mehr, als Art. 8 Abs. 2 lit. b übBest. BV zwar formell Verfassungsrang hat, materiell jedoch Gesetzesrecht vertritt, das nur bis zum Erlass entsprechender Steuernormen im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren gilt, und Detailfragen regelt (vgl. auch BGE 118 Ib 187 E. 4 zum alten Art. 8 Abs. 2 übBest. BV).

6. a) Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 übBest. BV nimmt (ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug) die "Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens" von der Mehrwertsteuer aus. Die Vorschrift selbst definiert diesen Begriff nicht näher. Dem Wortlaut lässt sich somit nicht entnehmen, ob veterinärmedizinische Leistungen von der Steuer auszunehmen sind. Die Norm legt lediglich das Konzept fest und überlässt dessen Ausgestaltung und Abgrenzung im Einzelnen dem Gesetzgeber, hier dem Bundesrat. Art. 8 Abs. 2 lit. b

Ziff. 2 übBest. BV ist daher anhand der weiteren Auslegungselemente zu konkretisieren. Wie das Bundesgericht bereits in anderem Zusammenhang feststellen konnte, sind die in Art. 8 Abs. 2 lit. b übBest. BV enthaltenen Befreiungen unter teleologischen und systematischen Gesichtspunkten eher restriktiv auszulegen, weil Steuerbefreiungen bei einer allgemeinen Verbrauchssteuer, wie die Mehrwertsteuer sie darstellt, als systemwidrig erscheinen und im Ergebnis zu Wettbewerbsverzerrungen und wegen des fehlenden Vorsteuerabzugsrechts zu Schattensteuerbelastungen führen können (BGE 124 II 193 E. 5e). Eine teleologische und systematische Auslegung der Norm führt daher nicht zwingend zu dem von der Beschwerdeführerin gewünschten Ergebnis, die Leistungen von Tierärzten und Tierkliniken zu befreien. Es ist daher in erster Linie auf die Entstehungsgeschichte der Norm abzustellen und zu prüfen, ob der Verfassungsgeber dem Bundesrat vorschreiben wollte, veterinärmedizinische Leistungen von der Steuer auszunehmen. Bei der Berücksichtigung der Materialien handelt es sich ebenfalls um einen Auslegungsvorgang, der den Sinn der Norm in der Entstehungszeit zu ergründen sucht, damit beurteilt werden kann, ob objektive Gründe eine Rechtsfortbildung erheischen. Vorliegend rechtfertigt sich das Abstellen auf die Materialien um so mehr, als es sich um eine erst kürzlich ergangene Vorschrift handelt und eine Anpassung an veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis weniger in Frage kommt (vgl. BGE 116 II 525 E. 2b S. 527 f.; BGE 118 II 307 E. 3a; s. auch BGE 124 II 193 E. 5c). b) Im Entwurf vom 5. Juni 1989 zum Bundesbeschluss über die Neuordnung der Bundesfinanzen hatte der Bundesrat vorgeschlagen, Tierärzte und Tierspitäler für ihre Untersuchung, Behandlung und Pflege von Tieren von der

neuen Umsatzsteuer zu befreien (BBl 1989 III 60, 92, ad Art. 9 Abs. 2 lit. c Ziff. 4 übBest. BV). Das Parlament folgte aber dem Bundesrat in diesem Punkt nicht und hob die Befreiung auf (AB 1990 S 455, N 2227; BBl 1990 III 1657, 1659). An der Volksabstimmung vom 2. Juni 1991 wurde der Bundesbeschluss über die Neuordnung der Bundesfinanzen verworfen. Die Beschwerdeführerin macht geltend, der heute in Kraft stehende Art. 8 Abs. 2 übBest. BV dürfe nicht im Lichte dieser vom Volk verworfenen Vorlage interpretiert werden. Wie es sich damit verhält, kann offenbleiben. Jedenfalls lässt sich aus der verworfenen Vorlage nichts zugunsten des Standpunktes der Beschwerdeführerin

ableiten, weil die Bestimmung über die Steuerausnahme bei den Tierärzten vom Parlament gerade nicht angenommen wurde. Bei den Vorarbeiten zum geltenden Bundesbeschluss über die Finanzordnung vom 18. Juni 1993 (AS 1994 258) lag der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates eine Liste der von der Steuer zu befreienden Umsätze vor, die dem Recht der Europäischen Gemeinschaften entsprochen hätte. Die Kommission wollte diese Aufstellung indessen nicht in den neuen Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 übBest. BV übernehmen, weil sie zu umfangreich war. Sie beauftragte deshalb die Verwaltung, die Liste zu kürzen, was auch geschah (vgl. BGE 124 II 193 E. 5c). Die in Art. 8 Abs. 2 lit. b übBest. BV vorgesehenen Befreiungen wurden im Parlament ausführlich diskutiert. Der Präsident der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates wies bei der Erläuterung der Vorlage ausdrücklich darauf hin, dass sich der Begriff der Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens auf Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin beziehe (AB 1993 N 332). In der Folge wurde von keiner Seite vorgeschlagen, die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung auf die Leistungen von Tierärzten und Tierkliniken auszudehnen. Die Sonderdebatte über die Mehrwertsteuer, die der Nationalrat am 6. Oktober 1994 (nach Annahme des neuen Art. 8 übBest. BV in der Volksabstimmung vom 28. November 1993) geführt hat, ergibt keine Anhaltspunkte, dass das Parlament tierärztliche Leistungen von der Steuer ausnehmen wollte. Eine Motion Leu vom 17. Dezember 1993, mit der tierärztliche Leistungen von der Steuer hätten befreit werden sollen, wurde vom Nationalrat nicht überwiesen (vgl. AB 1994 N 1821, 1838). c) Der Vorentwurf zu einem Gesetz über die Mehrwertsteuer vom 28. August 1995 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates sieht gegenüber Art. 14 Ziff. 2 und 3 MWSTV keine wesentlichen Änderungen vor; von der Steuer ausgenommen sind insbesondere die Spital- und Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin. Der Bericht führt dazu aus, dass die von Tierärzten im Rahmen ihrer Berufsausübung erbrachten Leistungen von der Besteuerung nicht ausgenommen seien (BBl 1996 V 743 f., 895 f., ad Art. 17 Ziff. 2 und 3). Die Beratung des Gesetzesentwurfs im Nationalrat führte zu keinem anderen Ergebnis. Der Antrag Baumberger, der Heilbehandlungen durch Tierärzte von der Steuer ausnehmen wollte, wurde zurückgezogen, nachdem er im Rat ausführlich diskutiert und ablehnend beurteilt worden war (AB 1997 N 201,

203, 205, 207). Auch wenn es sich bei diesen Vorarbeiten zum Mehrwertsteuergesetz nicht um Materialien zum geltenden Art. 8 Abs. 1 lit. b übBest. BV handelt, dürfen sie berücksichtigt werden, um den Sinn der Norm im Hinblick auf ein allenfalls verändertes Rechtsverständnis zu erforschen (BGE 124 II 193 E. 5d). Sie führen hier indessen zu keiner anderen Interpretation. d) Nach dem Gesagten zwingt keines der betrachteten Elemente dazu, den Begriff der Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens in Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 übBest. BV auf die Veterinärmedizin auszudehnen.

7. Die Vorinstanz hat sich bei der Auslegung von Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 übBest. BV und Ermittlung der Tragweite der Verfassungsnorm auch auf die Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG, Abl. EG 1977 Nr. L 145, S. 1) gestützt. Die Beschwerdeführerin rügt dieses Vorgehen, weil neben der sogenannten "Eurokompatibilität" durchaus die Absicht des Verfassungsgebers bestanden habe, den Eigenheiten des schweizerischen Rechtssystems Rechnung zu tragen. Nach ihrer Ansicht sind die in § 4 Ziff. 14 ff. (recte: Art. 13 A Ziff. 1 lit. b und c) der Sechsten Richtlinie verwendeten Begriffe bedeutend einschränkender formuliert als der vom Verfassungsgeber gewählte Begriff "Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens". a) Gemäss Art. 13 A Ziff. 1 der Sechsten Richtlinie haben die Mitgliedstaaten unter anderem folgende Leistungen von der Mehrwertsteuer zu befreien: - die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von (näher umschriebenen) Einrichtungen bewirkt werden (lit. b); - die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden (lit. c). Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften hat entschieden, dass sich die in lit. c vorgesehene Steuerbefreiung nicht auf die Leistungen von Tierärzten erstrecke (EuGH, 24. Mai 1988, 122/87, Slg. 1988 III 2693; vgl. auch EuGH, 23. Februar 1988, 353/85, Slg. 1988 I 831). Die Übergangsfrist, während der die Mitgliedstaaten eine bisherige abweichende Regelung beibehalten durften, lief am 1. Januar 1992 ab (Art. 28 Abs. 3 lit. b und Anhang F Ziff. 9 [inzwischen gestrichen]; Art. 1 Ziff. 2 lit. c der Achtzehnten

Richtlinie vom 18. Juli 1989, 89/465/EWG; Terra/Kajus, A Guide to the European VAT Directives, Amsterdam 1993, Commentary, Art. 13 X.2.3.2., Art. 28 XVI.5.2.). Die Mitgliedstaaten sind somit nicht mehr berechtigt, tierärztliche Leistungen von der Steuer auszunehmen. b) Die Vorinstanz durfte sich mit Recht auf diese Richtlinienregelung stützen, um die Bestimmungen in Art. 14 Ziff. 2 und 3 MWSTV auf ihre Verfassungsmässigkeit zu prüfen. Es steht ausser Frage, dass der Verfassungsgeber, als er sich für die Mehrwertsteuer entschied, die schweizerische Verbrauchsbesteuerung derjenigen der Europäischen Gemeinschaft annähern wollte (AB 1993 N 329 ff. bzw. 337 ff., 346, 351, 1243, AB 1993 S 327). Zwar vermag die Sechste Richtlinie die Schweiz als Nichtmitglied nicht zu binden und kann die Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht nicht einzige Richtschnur für oder gegen die Verfassungsmässigkeit einer Vorschrift der Mehrwertsteuerverordnung bilden. Dem Bundesrat ist es daher nicht verwehrt, eine im Gemeinschaftsrecht vorgesehene Lösung abzulehnen, wenn er dafür sachliche Gründe hat (BGE 124 II 193 E. 6a). Im vorliegenden Fall ist indessen kein solcher Grund ersichtlich. Das ist um so weniger der Fall, als der schweizerische Verfassungsgeber - wie im Gemeinschaftsrecht - tierärztliche Leistungen von der Mehrwertsteuer nicht ausnehmen wollte (vorn E. 6b).

8. Zu prüfen bleibt, ob die Auslegung von Art. 14 Ziff. 2 und 3 MWSTV durch die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 übBest. BV im Einklang steht und nicht andere verfassungsmässige Grundsätze über die Mehrwertsteuer oder verfassungsmässige Rechte der Beschwerdeführerin verletzt. a) Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 übBest. BV nimmt "Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens" von der Steuer aus. Es handelt sich um eine unechte Steuerbefreiung, weil der Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Es ist bereits darauf hingewiesen worden, dass Steuerbefreiungen dieser Art restriktiv auszulegen sind (vorn E. 6a). Auch in der Doktrin werden solche Steuerbefreiungen überwiegend als systemwidrig betrachtet und daher abgelehnt (STEPHAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 56, mit weiteren Hinweisen; PASCAL MOLLARD, La TVA suisse et la problématique des exonérations, ASA 63 S. 443 ff., besonders 457 ff., 471 ff.). Die restriktive Auslegung, welche die Vorinstanzen dem Begriff der Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens in

Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 übBest. BV beilegen, ist unter diesem Gesichtswinkel nicht zu beanstanden. Das Bundesgericht hat in BGE 124 II 193 für den Bereich der Humanmedizin (i.c. Zahnmedizin) ebenfalls eine enge Auslegung des Begriffs befürwortet und die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung geschützt, wonach die in Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 übBest. BV und Art. 14 Ziff. 2 und 3 MWSTV vorgesehene Steuerbefreiung nicht alle medizinischen Leistungen erfasst, sondern auf Heilbehandlungen beschränkt ist, die direkt am Patienten vorgenommen werden. Deshalb sind die Lieferungen von festsitzendem Zahnersatz und kieferorthopädischen Apparaturen von der Steuer ausgenommen, sofern diese Gegenstände durch eine dazu befugte Person (Zahnarzt, Zahnprothetiker) im Rahmen einer Heilbehandlung abgegeben werden, im Gegensatz zu den Lieferungen von herausnehmbaren Zahnprothesen durch Zahntechniker, Zahnprothetiker und Zahnärzte (BGE 124 II 193 E. 7b-d).
b) Die Beschwerdeführerin weist zu Recht darauf hin, dass der Tierarzt im Bereich des Gesundheitswesens wichtige Funktionen wahrnimmt. Das ergibt sich bereits aus den zahlreichen rechtlichen Erlassen, die Bestimmungen über die Tätigkeit von Tierärzten enthalten. Die Tätigkeit von Tierärzten verfolgt auch im Hinblick auf die menschliche Gesundheit präventive Zielsetzungen, indem sie verhindert oder verhindern will, dass Krankheiten vom Tier auf den Menschen (direkt oder über Nahrungsmittel) übertragen werden können. Deren Bedeutung steht hier ausser Frage. Doch führt das entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht zwingend zum Ergebnis, dass Leistungen von Tierärzten und Tierkliniken generell von der Steuer auszunehmen sind: Soweit Tierärzte in hoheitlicher Funktion tätig werden, beispielsweise als Fleischschauer oder als Kantonstierarzt, sind deren Leistungen ohnehin von der Steuer befreit. Sie werden zum reduzierten Satz von 2 Prozent besteuert, wenn Heilbehandlungen an bestimmten Tieren vorgenommen werden, bei denen der Bundesrat aus sozialen Gründen den Steuersatz ermässigen wollte, nämlich bei Vieh, Geflügel und Fischen (vgl. vorn E. 4b). Selbst wenn die Veterinärmedizin teilweise noch zur Humanmedizin (in einem weiten Sinn) gerechnet werden könnte, wie die Beschwerdeführerin geltend macht, ist der Tierarzt nicht befugt, am Menschen Heilbehandlungen vorzunehmen oder ihm Medikamente zu verabreichen oder zu verschreiben. Die Auswirkungen der Tätigkeit des Tierarztes auf den Menschen sind nur indirekter Natur. Das rechtfertigt die Besteuerung der

tierärztlichen Leistungen aus ähnlichen Überlegungen, wie sie das Bundesgericht bereits bei der Besteuerung der Prothetikumsätze angestellt hat: Auch bei diesen sind die Lieferungen von festsitzendem Zahnersatz und kieferorthopädischen Apparaturen von der Steuer nur ausgenommen, wenn sie durch einen Zahnarzt oder dazu befugten Zahnprothetiker im Rahmen einer Heilbehandlung am Patienten abgegeben werden. Das ist nicht der Fall bei der Lieferung von abnehmbaren Zahnprothesen durch Zahntechniker, Zahnprothetiker oder Zahnärzte, deren Abgabe an den Patienten nicht als Heilbehandlung gilt (BGE 124 II 193 E. 7b-d).
c) Die Beschwerdeführerin macht auch geltend, sie werde im Vergleich zu Ärzten und Zahnärzten schlechter gestellt. Sie beruft sich damit sinngemäss auf Art. 4 und 31 BV. aa) Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts gewährleistet Art. 31 BV die Gleichbehandlung der Gewerbegenossen (BGE 121 I 129 E. 3d, 279 E. 4a). Dieser Gleichbehandlungsanspruch steht indessen nur direkten Konkurrenten zu (BGE 124 II 193 E. 8c). In einem solchen gegenseitigen Konkurrenzverhältnis stehen Ärzte und Tierärzte nicht. Denn Ärzte (und Zahnärzte) führen Heilbehandlungen an Menschen aus, Tierärzte jedoch an Tieren. Die Beschwerdeführerin kann sich daher nur insoweit auf das Gleichbehandlungsgebot berufen, als ihr Art. 4 BV einen Anspruch einräumt. bb) Eine Regelung verletzt den Grundsatz der Rechtsgleichheit und damit Art. 4 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 (BGE 123 I 1 E. 6a mit Hinweis). Bei der Anwendung des Rechts verlangt Art. 4 BV, dass vergleichbare Sachverhalte gleich behandelt werden. Wie bereits dargelegt worden ist, befinden sich jedoch Tierärzte in einer anderen rechtlichen und tatsächlichen Situation als Ärzte und Zahnärzte. Wenn auch die Tätigkeiten vergleichbar sind und Tierärzte ebenfalls einem strengen Berufsrecht unterstehen, verfolgt die Humanmedizin andere soziale und ethische Ziele als die Tiermedizin. Das rechtfertigt eine unterschiedliche Besteuerung.