



Abteilung I  
A-3053/2021, A-3055/2021

## Urteil vom 30. November 2022

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

1. **MWST-Gruppe A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_ **AG**,  
beide vertreten durch  
Laurent Lattmann und lic. iur. Stephanie Eichenberger,  
Rechtsanwältin,  
Beschwerdeführende,  
gegen

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

Gegenstand

MWST Steuerperioden 2012 bis 2016 (ambulant erbrachte  
TCM-Leistungen).

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

Die B. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige 2), welche gemäss Handelsregistereintrag namentlich den Betrieb von Rehabilitationskliniken unter einheitlicher Führung an den Standorten (...) und (...) sowie an allfälligen weiteren Standorten bezweckt, war vom 1. Januar 2002 bis am 30. Juni 2013 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV eingetragen. In diesem Zeitraum rechnete die Steuerpflichtige 2 die Mehrwertsteuer nach der Pauschalsteuersatzmethode zu den entsprechenden, ihr von der ESTV bewilligten Pauschalsteuersätzen ab.

**B.**

Seit dem 1. Januar 2013 ist die Steuerpflichtige 2, welche zusammen mit diversen weiteren Gesellschaften der Unternehmensgruppe der A. \_\_\_\_\_ angehört, Mitglied der MWST-Gruppe A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend auch: Steuerpflichtige 1). Da die MWST-Gruppe per 1. Januar 2013 (systemtechnisch bedingt) noch nicht bereit war für die Umsetzung der Gruppenbesteuerung, änderte die ESTV das Lösungsdatum der Steuerpflichtigen 2 sowie der übrigen Einzelsteuersubjekte bzw. Gruppenmitglieder von 31. Dezember 2012 auf 30. Juni 2013 und gestattete diesen, die Mehrwertsteuer für das 1. und 2. Quartal 2013 noch unter ihrer bisherigen MWST-Nummer abzurechnen.

**C.**

Die ESTV führte bei den Steuerpflichtigen 1 und 2 im Oktober 2017 eine Kontrolle durch. Diese führte bei der Steuerpflichtigen 2 zu einer Mehrwertsteuernachbelastung für den kontrollierten Zeitraum (1. Januar 2012 bis 30. Juni 2013) von insgesamt CHF 329'378 (mittels Einschätzungsmittlung Nr. [...] vom 16. Juli 2018 [nachfolgend: EM 1]). Bei der Steuerpflichtigen 1 führte die Kontrolle zu einer Mehrwertsteuernachbelastung für den kontrollierten Zeitraum (1. Juli 2013 bis 31. Dezember 2016) von insgesamt CHF 958'835 (mittels Einschätzungsmittlung Nr. [...] vom 9. Juli 2018 [nachfolgend: EM 2]).

Diese Nachbelastungen rührten unter anderem aus der Aufrechnung von Mehrwertsteuern auf Umsätzen aus ambulant erbrachten Leistungen im Bereich TCM (Traditionelle Chinesische Medizin) her.

**D.**

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2018 nahm die damalige Vertreterin der Steuerpflichtigen 1 und 2 unter anderem Bezug auf die EM 1 und 2 und

teilte der ESTV mit, dass die entsprechenden Steuernachforderungen zwecks Vermeidung von Verzugszinsen unter ausdrücklichem Vorbehalt bezahlt würden.

#### **E.**

Mit Schreiben vom 14. Januar 2019 wandte sich die damalige Vertreterin der Steuerpflichtigen 1 und 2 erneut an die ESTV und bestritt die mit den EM 1 und 2 veranlassten Steuernachforderungen. Konkret beanstandete sie dabei unter anderem die Nachbelastungen im Zusammenhang mit Umsätzen aus ambulant erbrachten Leistungen im Bereich TCM.

#### **F.**

Mit Verfügung vom 7. Mai 2020 setzte die ESTV die mittels EM 1 vorgenommene Nachbelastung (CHF 329'378) um den Betrag von CHF 19'755 herab und forderte für den streitbetroffenen Zeitraum (1. Januar 2012 bis 30. Juni 2013) dementsprechend Mehrwertsteuern im Betrag von CHF 309'623 zuzüglich Verzugszins ab dem 15. Januar 2013 nach. Die Gutschrift von CHF 19'755 zugunsten der Steuerpflichtigen 2 erfolgte deshalb, weil die ESTV bezüglich der Aufrechnung gemäss Ziff. 1.7 der Beiblätter zur obgenannten EM zum Schluss gelangte, dass zusätzliche Umsätze im Umfang von CHF 323'845 aus ambulanten TCM-Leistungen (erbracht an diversen Standorten in den Kantonen []), welche im Rahmen der Kontrolle noch als steuerbar behandelt wurden, aufgrund der nachträglich eingereichten Berufsausübungsbewilligungen als Entgelte aus steuerausgenommen Heilbehandlungen zu qualifizieren sind.

Ebenfalls mit Verfügung vom 7. Mai 2020 setzte die ESTV die mittels EM 2 vorgenommene Nachbelastung (CHF 958'835) um den Betrag von CHF 79'085 herab und forderte für den streitbetroffenen Zeitraum (1. Juli 2013 bis 31. Dezember 2016) dementsprechend Mehrwertsteuern im Betrag von CHF 879'750 zuzüglich Verzugszins ab dem 31. Oktober 2015 nach. Auch hier erfolgte die Gutschrift von CHF 79'085 zugunsten der Steuerpflichtigen 1, weil die ESTV bezüglich der Aufrechnung gemäss Ziff. 2.11 der Beiblätter zur obgenannten EM zum Schluss gelangte, dass zusätzliche Umsätze im Umfang von CHF 1'249'476 aus ambulanten TCM-Leistungen (erbracht an diversen Standorten in den Kantonen [...]), welche im Rahmen der Kontrolle noch als steuerbar behandelt wurden, aufgrund der nachträglich eingereichten Berufsausübungsbewilligungen als Entgelte aus steuerausgenommen Heilbehandlungen zu qualifizieren sind.

**G.**

Die gegen die genannten Verfügungen vom 7. Mai 2020 erhobenen Einsprachen wurden mit zweien, jeweils am 31. Mai 2021 ergangenen Einspracheentscheiden abgewiesen. Im Ergebnis hielt die ESTV fest, dass sie gegenüber der Steuerpflichtigen 2 betreffend die Zeit vom 1. Januar 2012 bis 30. Juni 2013 zu Recht CHF 309'623 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nachgefordert habe. Weiter hielt die ESTV fest, dass sie gegenüber der Steuerpflichtigen 1 betreffend die Zeit vom 1. Juli 2013 bis 31. Dezember 2016 zu Recht CHF 879'750 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nachgefordert habe.

Im Rahmen der Begründungen führte die ESTV unter anderem aus, dass sämtliche seitens der Steuerpflichtigen 1 und 2 im vorliegend zu beurteilenden Zeitraum 2012 bis 2016 erzielten Umsätze aus den an den Standorten im Kanton Aargau erbrachten TCM-Leistungen als steuerbar zu qualifizieren seien, da die entsprechenden TCM-Therapeuten im fraglichen Zeitraum nicht über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 35 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) verfügt hätten. Sodann hielt die ESTV auch betreffend die Umsätze aus im Kanton Zürich erbrachten TCM-Leistungen fest, dass diese – soweit sie nicht bereits im Rahmen der Kontrolle oder im Rahmen der Verfügungen vom 7. Mai 2020 als steuerausgenommen qualifiziert worden seien – zu versteuern seien, zumal die fraglichen TCM-Therapeuten im zu beurteilenden Zeitraum nicht über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 35 Abs. 1 MWSTV verfügt hätten.

**H.**

Mit zwei Eingaben vom 1. Juli 2021 erhoben die Steuerpflichtigen 1 und 2 (fortan: Beschwerdeführerinnen 1 und 2 oder Beschwerdeführende) jeweils Beschwerde gegen die Einspracheentscheide vom 31. Mai 2021. Sie beantragen:

1. Die Einspracheentscheide der ESTV vom 31. Mai 2021 seien aufzuheben.
2. Die mit den Einspracheentscheiden vom 31. Mai 2021 als steuerbar erfassten TCM-Heilbehandlungen seien als von der Steuer ausgenommene Leistungen zu qualifizieren und von der Besteuerung auszunehmen.

3. Die auf die TCM-Heilbehandlungen entfallende Mehrwertsteuerforderung für die Periode vom 1. Quartal 2012 bis zum 2. Quartal 2013 sei um CHF 164'311 zu reduzieren und der Beschwerdeführerin 2 sei die unter Vorbehalt bezahlte Steuer (inkl. Vergütungszins) zurückzuzahlen.

Die auf die TCM-Heilbehandlungen entfallende Mehrwertsteuerforderung für die Periode vom 3. Quartal 2013 bis zum 4. Quartal 2016 sei um CHF 508'625 zu reduzieren und der Beschwerdeführerin 1 sei die unter Vorbehalt bezahlte Steuer (inkl. Vergütungszins) unter Berücksichtigung der Vorsteuerkorrektur zufolge der Steuerkorrektur zurückzuzahlen.

4. Eventualiter sei die auf die TCM-Heilbehandlungen entfallende Mehrwertsteuerforderung für die Periode vom 1. Quartal 2012 bis zum 2. Quartal 2013 um CHF 145'229 zu reduzieren und der Beschwerdeführerin 2 sei die unter Vorbehalt bezahlte Steuer (inkl. Vergütungszins) zurückzuzahlen.

Eventualiter sei die auf die TCM-Heilbehandlungen entfallende Mehrwertsteuerforderung für die Periode vom 3. Quartal 2013 bis zum 4. Quartal 2016 um CHF 501'535 zu reduzieren und der Beschwerdeführerin 1 sei die unter Vorbehalt bezahlte Steuer (inkl. Vergütungszins) unter Berücksichtigung der Vorsteuerkorrektur zufolge der Steuerkorrektur zurückzuzahlen.

5. Subeventualiter sei die Sache zur Festsetzung der Mehrwertsteuerforderung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.
6. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin.

Zur Begründung führen die Beschwerdeführenden im Wesentlichen aus, sämtliche Erbringerinnen der strittigen TCM-Leistungen in den Kantonen Aargau und Zürich hätten im fraglichen Zeitraum über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 35 Abs. 1 MWSTV verfügt, weshalb deren Leistungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) von der Steuer ausgenommen seien.

#### I.

Mit zwei Vernehmlassungen vom 20. August 2021 beantragt die ESTV

(fortan auch: Vorinstanz), die Beschwerden seien unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführenden abzuweisen und die Einspracheentscheide der ESTV vom 31. Mai 2021 zu bestätigen.

**J.**

Mit Replik vom 27. September 2021 nehmen die Beschwerdeführenden zu den Ausführungen der ESTV im Rahmen der Vernehmlassung Stellung und halten an ihren Anträgen fest.

**K.**

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird – sofern sie für den Entscheid relevant sind – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

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

**1.**

**1.1** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern in sachlicher Hinsicht keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt und es sich bei der Vorinstanz um eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG handelt. Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung von Beschwerden gegen Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuern sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführenden sind zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und haben die Beschwerden rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Nachdem sie auch die Vorschüsse für die Verfahrenskosten fristgerecht geleistet haben (Art. 63 Abs. 4 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG), ist auf die Beschwerden einzutreten.

**1.2** Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten und entsprechend sind auch die jeweiligen Rechtsmittel einzeln zu behandeln. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen oder identischen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen. Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Die Frage

der Verfahrensvereinigung steht im Ermessen des Gerichts. Aus prozessökonomischen Gründen soll ein Verfahren möglichst einfach, rasch und zweckmässig erledigt werden (BGE 131 V 222 E. 1, 128 V 124 E. 1; statt vieler: Urteil des BVGer A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 1.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.17).

Die Rechtsschriften in den Verfahren A-3053/2021 und A-3055/2021 sind im Wesentlichen identisch. Auch sind die Beschwerdeführenden Teil derselben Unternehmensgruppe bzw. die Beschwerdeführerin 2 ist seit der Steuerperiode 2013 gar Mitglied der MWST-Gruppe der Beschwerdeführerin 1. Weiter sind die Beschwerdeführenden in den vorliegenden Verfahren durch dieselben Personen vertreten. Sodann beziehen sich die in diesen Verfahren angefochtenen Entscheide der ESTV auf denselben Sachverhalt und sind in beiden Verfahren die gleichen Rechtsfragen zu beantworten. Da sich demnach einzig die Steuerperioden unterscheiden, erscheint vorliegend eine Verfahrensvereinigung aus prozessökonomischen Gründen als geboten. Folglich sind die beiden unter den Fallnummern A-3053/2021 und A-3055/2021 rubrizierten Verfahren zu vereinigen und in einem einzigen Urteil zu erledigen.

**1.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführenden können neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

#### **1.4**

**1.4.1** Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2012 bis 2016. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen MWSTV) in den in den Jahren 2012 bis 2016 gültigen Fassungen massgebend, worauf nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert wird.

**1.4.2** Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall – da die gesetzlichen Vorschriften, soweit hier interessierend, inhaltlich nicht geändert wurden – auch für das MWSTG übernommen werden kann.

## 2.

**2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 BV und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

## 2.2

**2.2.1** In Art. 21 Abs. 2 MWSTG sind als (objektive) Steuerausnahmen sog. «unechte» Steuerbefreiungen statuiert. Auf solchen Leistungen ist zwar keine Steuer abzuliefern. Jedoch bleibt derjenige, welcher die Leistung erbringt, infolge der fehlenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit mit der Steuer auf den Eingangsleistungen auf dem entsprechenden Umsatz belastet oder er überwälzt diese verdeckt auf die Leistungsempfänger. Es wird aufgrund der Systemwidrigkeit dieser in Art. 21 MWSTG genannten Steuerausnahmen davon ausgegangen, dass diese «eher restriktiv» bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BGE 124 II 372 E. 6a, 124 II 193 E. 5e; vgl. auch BGE 140 II 495 E. 2.3.4 e contrario; Urteile des BGer 2C\_299/2009 vom 26. Juni 2010 E. 3.4, 2C\_506/2007 vom 13. Februar 2008 E. 5). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 21 MWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck «richtig» auszulegen (BGE 138 II 251 E. 2.3.3; BVGE 2016/23 E. 2.3.1; Urteile des BVer A-3061/2018 vom 4. Juni 2019 E. 3.5.1, A-7514/2014 vom 4. Februar 2016 E. 2.4.2; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG 2015], Auslegung N. 27 f.). Trotz Kritik an diesen (systemwidrigen) Ausnahmen wurden sie aus sozialpolitischen (worunter auch die Ausnahmen im Bereich der Medizin und der Kultur gehören) oder fiskalischen Gründen sowie aus Praktikabilitätsüberlegungen auch im geltenden MWSTG beibehalten (Urteil des BVer A-3061/2018 vom 4. Juni 2019 E. 3.5.1; ANNE TISSOT BENEDETTO, Kommentar zum MWSTG 2015, Art. 21 N. 1; Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885, 6963, Art. 21 MWSTG).

**2.2.2** Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG sind von der Mehrwertsteuer ausgenommen (soweit hier interessierend) die von Ärzten, Naturärzten oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten

Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen; der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten. Dabei hat er gemäss Art. 21 Abs. 5 MWSTG das Gebot der Wettbewerbsneutralität zu beachten.

**2.2.2.1** Als Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG gelten gemäss Art. 35 Abs. 2 Bst. h MWSTV namentlich «Naturärzte, Naturärztinnen, Heilpraktiker, Heilpraktikerinnen, Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen».

**2.2.2.2** Ein Leistungserbringer oder eine Leistungserbringerin verfügt über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, wenn er oder sie im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung ist (Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV) oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist (Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV). Nach konstanter Rechtsprechung kann dabei (mit Blick auf die Zielsetzung des Gesetzgebers, nur die einen staatlich anerkannten Heilberuf ausübenden Leistungserbringer von der Ausnahme profitieren zu lassen) unter der Zulassung zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung nur eine positive Genehmigung verstanden werden, nicht aber ein blosses Dulden. Auch ein bewusster Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Regelung genügt rechtsprechungsgemäss nicht für die Anwendbarkeit der Steuerausnahmevorschrift (zum MWSTG: Urteile des BVGer A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.2.2, A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3.4, A-7514/2014 vom 4. Februar 2016 E. 2.4.7; zum aMWSTG: Urteil des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 3.1). In der Rechtsprechung wird in diesem Zusammenhang zudem ausgeführt, dass ein Dokument, welches bestätige, dass ein Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden könne, nicht als positive Genehmigung im massgebenden Sinne zu qualifizieren sei (Urteile des BVGer A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.2.2, A-7514/2014 vom 4. Februar 2016 E. 2.4.7). Hingegen genügt eine Grundlage im kantonalen Recht, wonach die Ausübung der Heilbehandlung ausdrücklich zugelassen ist (Urteil des BGer 2C\_476/2017 vom 21. August 2018 E. 4.4 und 4.9; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.2.2).

**2.2.3** Gemäss Art. 34 Abs. 1 MWSTV gelten als Heilbehandlungen die Feststellung und Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen

Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit des Menschen sowie Tätigkeiten, die der Vorbeugung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen des Menschen dienen. Nicht als Heilbehandlungen gelten namentlich: Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die lediglich der Hebung des Wohlbefindens oder der Leistungsfähigkeit dienen oder lediglich aus ästhetischen Gründen vorgenommen werden, ausser die Untersuchung, Beratung oder Behandlung erfolge durch einen Arzt, eine Ärztin, einen Zahnarzt oder eine Zahnärztin, die im Inland zur Ausübung der ärztlichen oder zahnärztlichen Tätigkeit berechtigt sind (Art. 34 Abs. 3 Bst. a MWSTV).

**2.2.4** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 34 f. MWSTV vorliegen, wenn kumulativ die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. zum MWSTG: Urteile des BVerG A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.4, A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.4; zum aMWSTG: Urteil des BVerG 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 2.3):

- Die Tätigkeit muss von einem unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG fallenden Leistungserbringer ausgeführt werden;
- der Leistungserbringer muss über die nach dem kantonalen Recht erforderliche Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung verfügen oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sein;
- es muss eine Heilbehandlung im Sinne der Gesetzgebung ausgeführt werden.

**2.2.5** Das Bundesgericht hat bereits in BGE 124 II 193 E. 7c (zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV, AS 1994 258]) festgehalten, dass nichts dagegen einzuwenden sei, wenn von der Steuer ausgenommene Umsätze danach definiert würden, ob die Leistung von einer nach dem massgeblichen Recht zur Berufsausübung zugelassenen Person erbracht werde (vgl. dazu auch [ebenfalls zur aMWSTV] Urteil des BVerG 2A.485/2004 vom 18. Mai 2005 E. 6.2).

Bei den parlamentarischen Beratungen zur Vorschrift von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG, welche lediglich mit redaktionellen Änderungen in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG überführt worden ist, wurde das Abstellen auf die kantona-

len Berufsausübungsbewilligungen insbesondere mit dem Hinweis auf Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen ärztlichen und nicht ärztlichen Leistungen im Rahmen von MWST-Kontrollen gerechtfertigt. Zudem wurde ins Feld geführt, dass die Regelung den einzelnen Kantonen überlassen werden solle, weil das Gesundheitswesen Sache der Kantone sei und nicht mittels des Mehrwertsteuergesetzes ein Entzug von Kompetenzen erfolgen solle (siehe zum Ganzen: Urteile des BVGer A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.5, A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3.6).

Mit der Problematik, dass das Abstellen auf kantonale Regelungen betreffend Berufsausübungsbewilligungen zu Ungleichbehandlungen und Steuerverzerrungen führen kann, da dieselbe Leistung durch Leistungserbringer mit gleicher Berufsausbildung und derselben Qualifikation – je nach kantonaler Gesetzgebung – einmal der Steuer untersteht bzw. von ihr ausgenommen ist, haben sich sowohl die Eidgenössische Steuerrekurskommission (Entscheid der SRK 2003-126 vom 19. April 2005 E. 3b/bb [zum aMWSTG; bestätigt durch das Bundesgericht mit Urteil 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006]) als auch das Bundesverwaltungsgericht ([ebenfalls zum aMWSTG] Urteil des BVGer A-5113/2009 vom 16. Dezember 2009 E. 4.3.1) bereits ausführlich auseinandergesetzt. Dabei wurde darauf hingewiesen, dass mit dem Abstellen auf eine kantonale Regelung das Prinzip der einheitlichen Anwendung der Mehrwertsteuer auf dem Gebiet der gesamten Schweiz eine Schwächung erfahre, weil jede kantonale Regelung ihre spezifischen Besonderheiten habe. Da jedoch das Erfordernis einer Berufsausübungsbewilligung im Bundesgesetz selbst enthalten sei, womit eine potentielle Ungleichbehandlung zumindest bewusst in Kauf genommen werde, habe das Bundesverwaltungsgericht gemäss dem Anwendungsgebot von Art. 190 BV keine Möglichkeit, die Norm aufzuheben oder ihr die Anwendung zu versagen (siehe zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.5).

**2.2.6** In Ziff. 2.8 der MWST-Branchen-Info der ESTV Nr. 21 «Gesundheitswesen» (im Folgenden: MBI 21 [letztmals eingesehen am 11. Oktober 2022]) findet sich folgende Regelung betreffend die mehrwertsteuerliche Anerkennung von Naturheilpraktikerinnen und Naturheilpraktikern als Erbringer von Heilbehandlungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG:

«Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als

- Naturarzt oder Naturärztin;
- Heilpraktiker oder Heilpraktikerin; oder
- einer anderen Bezeichnung für eine spezifische, im Bereich der Naturheilkunde ausgeübte Tätigkeit (z.B. Osteopath oder Osteopathin) sind;

oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV).

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

### 3.

Strittig ist, ob in den Kantonen Aargau und Zürich erbrachte TCM-Leistungen steuerbar oder von der Steuer ausgenommen sind. Die Beschwerdeführenden vertreten die Ansicht, dass im Kanton Aargau erbrachte TCM-Leistungen im Betrag von CHF 2'347'341 (1. Quartal 2012 bis 2. Quartal 2013) und CHF 6'018'795 (3. Quartal 2013 bis 4. Quartal 2016) sowie im Kanton Zürich erbrachte TCM-Leistungen im Betrag von CHF 346'190.33 (1. Quartal 2012 bis 2. Quartal 2013) und CHF 847'648.94 (3. Quartal 2013 bis 4. Quartal 2016) von der Steuer ausgenommen seien, weil die entsprechenden Therapeuten über die nach dem kantonalen Recht erforderliche Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung verfügt hätten oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen gewesen seien. Die Vorinstanz stellt Letzteres in Abrede und erachtet die strittigen TCM-Leistungen demnach als steuerbar.

**3.1** Wie gesehen (E. 2.2.2.2), verfügt ein Leistungserbringer oder eine Leistungserbringerin über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, wenn er oder sie im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung ist (Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV) oder zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist (Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV). Zur Klärung der Frage, ob in casu Berufsausübungsbewilligungen vorliegen können, sind demnach vorab die entsprechenden gesetzlichen Grundlagen in den Kantonen Aargau und Zürich darzustellen.

**3.1.1 § 4 des Gesundheitsgesetzes des Kantons Aargau vom 20. Januar 2009 (GesG/AG, SAR 301.100, in den hier relevanten Fassungen) regelt unter der Überschrift «3. Berufe im Gesundheitswesen» die «Bewilligungspflicht zur Berufsausübung». Demnach benötigt u.a. eine Berufsausübungsbewilligung der zuständigen Behörde, wer fachlich selbstständig an Kranken, Verletzten, gesundheitlich anderweitig Beeinträchtigten, Schwangeren oder im Rahmen der Gesundheitsförderung oder Prävention instrumentale Eingriffe in Körperöffnungen oder körperverletzend unter der Haut vornimmt (§ 4 Abs. 1 Bst. f GesG/AG). Weiter benötigt u.a. eine Berufsausübungsbewilligung der zuständigen Behörde, wer fachlich selbstständig eine Tätigkeit ausübt, die unter einem eidgenössisch anerkannten Diplom der Komplementärmedizin geregelt ist (§ 4 Abs. 1 Bst. g GesG/AG). Der Regierungsrat kann ungefährliche Tätigkeiten nach Absatz 1 Bst. f von der Bewilligungspflicht befreien (§ 4 Abs. 3 GesG/AG). Der Regierungsrat bezeichnet die gemäss § 4 bewilligungspflichtigen Berufe und regelt die für die einzelnen Bewilligungen erforderlichen Voraussetzungen. Vorbehalten bleibt das Bundesrecht (§ 5 Abs. 2 GesG/AG).**

In § 10 Abs. 1 der Verordnung des Kantons Aargau vom 11. November 2009 über die Berufe, Organisationen und Betriebe im Gesundheitswesen (VBOB/AG, SAR 311.121) finden sich entsprechend der Systematik des GesG/AG die Berufe, für welche eine Berufsausübungsbewilligung erforderlich ist, in abschliessender Weise. Gemäss § 10 Abs. 1 VBOB/AG (in den bis Ende 2017 gültigen Fassungen) e contrario war für Naturheilpraktikerinnen und Naturheilpraktiker unter eidgenössisch anerkanntem Diplom keine Berufsausübungsbewilligung erforderlich. Eine solche wurde erst mit § 10 Abs. 1 Bst. p VBOB/AG, welcher per 1. Januar 2018 in Kraft getreten ist, eingeführt. Die (per 1. Januar 2018 eingeführte) Bewilligung zur selbstständigen Tätigkeit als Naturheilpraktikerin oder Naturheilpraktiker setzt voraus, dass sich die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller über das eidgenössische Diplom oder einen als gleichwertig anerkannten Ausbildungsabschluss in Naturheilpraktik ausweist (§ 25a Abs. 1 VBOB/AG). Gemäss Ziffer 2 des Merkblatts «Tätigkeiten im Bereich Naturheilpraktik; Komplementärtherapie und ähnliches» des Departements Gesundheit und Soziales, Version August 2021, betrifft dies u.a. TCM. Bis Ende 2017 war in § 11 Abs. 1 VBOB/AG noch geregelt, dass die Akupunktur von der Bewilligungspflicht befreit ist (im Sinne der Delegation in § 4 Abs. 3 GesG/AG, wonach der Regierungsrat ungefährliche Tätigkeiten nach Absatz 1 Bst. f von der Bewilligungspflicht befreien kann). Diese Befreiung wurde mit der Einführung der Bewilligungspflicht für Naturheilpraktikerinnen und Naturheilprak-

tiker unter eidgenössisch anerkanntem Diplom (per 1. Januar 2018) aufgehoben (vgl. dazu auch das Merkblatt «Tätigkeiten im Bereich Naturheilpraktik; Komplementärtherapie und ähnliches» des Departements Gesundheit und Soziales, Version August 2021, Ziff. 3).

**3.1.2 § 3** des Gesundheitsgesetzes des Kantons Zürich vom 2. April 2007 (GesG/ZH, LS 810.1, in den hier relevanten Fassungen) regelt unter der Überschrift «2. Teil: Die Berufe im Gesundheitswesen» die «Bewilligungs- und anzeigepflichtigen Berufstätigkeiten». Eine Bewilligung der Direktion benötigt u.a., wer instrumentale Eingriffe in den Körperöffnungen oder körperverletzend unter der Haut vornimmt (1) an Kranken, Verletzten, gesundheitlich anderweitig Beeinträchtigten oder Schwangeren (2) im Rahmen der Gesundheitsförderung oder Prävention (§ 3 Abs. 1 Bst. e GesG/ZH). Eine Bewilligung der Direktion benötigt sodann, wer unter einem eidgenössisch anerkannten Diplom der Komplementärmedizin tätig wird (fortan auch: Titelführungsbewilligung, § 3 Abs. 1 Bst. g GesG/ZH). Bis zur Schaffung eidgenössisch anerkannter Diplome der Komplementärmedizin kann der Regierungsrat die Bewilligungspflicht nach diesem Gesetz auf Personen ausdehnen, die unter einem von ihm anerkannten, von einem gesamtschweizerischen Berufsverband ausgestellten Diplom mit Qualifikation für Homöopathie, Traditionelle Chinesische Medizin (TCM), Phytotherapie oder Osteopathie tätig werden (§ 65 GesG/ZH). Für ungefährliche Eingriffsarten kann der Regierungsrat die Bewilligungspflicht nach Abs. 1 Bst. e aufheben (§ 3 Abs. 2 GesG/ZH).

Gemäss § 2 Bst. a der Verordnung über die nichtuniversitären Medizinalberufe vom 24. November 2010 (nuMedBV/ZH, LS 811.21) in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Bst. e GesG/ZH ist im Kanton Zürich die selbstständige Ausübung des Berufs als Akupunkteur/in im vorliegend zu beurteilenden Zeitraum bewilligungspflichtig. Die Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung wird erteilt, wenn die gesuchstellende Person die fachlichen Voraussetzungen für eine Mitgliedschaft bei der Schweizerischen Berufsorganisation für Traditionelle Chinesische Medizin erfüllt (§ 11 nuMedBV/ZH). Die Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung berechtigt Akupunkteurinnen und Akupunkteure zur Behandlung von Patientinnen und Patienten durch Einstechen von Akupunkturnadeln (§ 12 nuMedBV/ZH). Die Ausübung der übrigen (nichtinvasiven) Tätigkeiten im Bereich der nichtärztlichen Alternativ- und Komplementärmedizin (so namentlich im Bereich TCM) ist gemäss § 3 GesG/ZH i.V.m. § 2 nuMedBV/ZH (e contrario) indes nicht bewilligungspflichtig (vgl. dazu auch S. 1 des Merkblatts vom Juli

2022 der Gesundheitsdirektion des Kantons Zürich betreffend «Nichtärztliche Alternativ- und Komplementärmedizin im Kanton Zürich»). Allerdings gibt es diesbezüglich – wie bereits aus § 3 Abs. 1 Bst. g GesG/ZH hervorgeht – eine Titelführungsbewilligung. Der Regierungsrat hat den ihm in § 65 GesG/ZH eingeräumten Spielraum genutzt und in § 9 Abs. 1 Bst. b nuMedBV/ZH geregelt, dass bis zur Schaffung eidgenössisch anerkannter Diplome der Komplementärmedizin (im Sinne von § 3 Abs. 1 Bst. g GesG/ZH) eine Bewilligung der Gesundheitsdirektion benötigt, wer unter einem von der Schweizerischen Berufsorganisation für Traditionelle Chinesische Medizin (SBO-TCM) verliehenen Diplom berufstätig sein will. Die Bewilligung gilt bis fünf Jahre nach Schaffung eines eidgenössisch anerkannten Diploms im entsprechenden Gebiet der Komplementärmedizin (§ 9 Abs. 2 nuMedBV/ZH; vgl. dazu auch S. 2 und 3 des vorgenannten Merkblatts). Seit der Einführung der Höheren Fachprüfung für Naturheilpraktikerinnen und Naturheilpraktiker sowie für Komplementär-Therapeutinnen und Komplementär-Therapeuten auf Bundesebene muss für folgende Titel eine Bewilligung zur Titelführung beantragt werden: Naturheilpraktikerin oder -praktiker mit eidgenössischem Diplom in (...) Traditioneller Chinesischer Medizin TCM (vgl. dazu auch S. 2 des vorgenannten Merkblatts).

**3.2** Die Beschwerdeführenden begründen ihre Beschwerde im Wesentlichen wie folgt:

**3.2.1** Die ESTV stelle sich (zu Unrecht) auf den Standpunkt, die betroffenen Leistungserbringer hätten über keine formelle Berufsausübungsbewilligung i.S. eines Schriftstücks, welches auf einem individuell-konkreten Verwaltungsakt beruhe, verfügt. Dieses Schriftstück sei aber nach Ansicht der ESTV zur Annahme der Steuerausnahme von Heilbehandlungen zwingend notwendig. Wenn aber eine Heilbehandlung bereits qua Gesetz zulässig sei, könne nicht noch eine formelle Zulassungsbewilligung verlangt werden, wenn das Gesetz keine solche verlange. Unabhängig davon setze die ESTV in Bezug auf die Anwendung von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV voraus, (1) dass eine kantonale Gesetzesgrundlage existiere, nach welcher die Ausübung der Heilbehandlung ausdrücklich zugelassen sei, so etwa in Form einer gesetzlich verankerten Meldepflicht oder einer Bewilligungspflicht zur Führung eines bestimmten Titels und (2) dass die Leistungserbringer das entsprechende kantonalgeseztlich verankerte Zulassungsverfahren tatsächlich (erfolgreich) durchlaufen hätten und über die hierbei durch die zuständige kantonale Behörde ausgestellte individuelle

Zulassung bzw. formelle Zulassungsbewilligung verfügen würden (z.B. Anmeldebestätigung oder Titelführungsbewilligung).

Dieser Ansicht könne – so die Beschwerdeführenden weiter – gestützt auf die bisher zu Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV ergangene Rechtsprechung nicht gefolgt werden. Erstens genüge eine im Gesetz stipulierte generell-abstrakte Zulassung und es sei – entgegen der Ansicht der ESTV – kein individuell-konkreter Verwaltungsakt erforderlich (mit Verweis auf das Urteil des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 3.1.5 sowie die Urteile des BGer 2C\_476/2017 vom 21. August 2018 E. 4.4 und 4.9 und 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 3.1). Zweitens genüge eine im kantonalen Gesetz verankerte ausdrückliche Anerkennung eines Heilberufs, um das Erfordernis der kantonalrechtlichen Zulassung zu erfüllen. Letzteres ergebe sich – so die die Beschwerdeführenden weiter – für das Bundesgericht aus dem Sinn und Zweck von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, wonach der Gesetzgeber die Steuerausnahme nur für staatlich anerkannte Heilberufe habe zulassen wollen (mit Verweis auf das Urteil des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 3.1 sowie das Urteil des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.2.2). Wenn nun gemäss Bundesgericht der Sinn und Zweck von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG darin bestehe, die Steuerausnahme nur staatlich anerkannten Heilberufen zukommen zu lassen, sei folglich einzig entscheidend, ob ein Heilberuf nach der kantonalen Gesetzgebung ausdrücklich als solcher anerkannt sei und der Leistungserbringer zur Vornahme der Heilbehandlung ermächtigt sei. Sei ein Heilberuf im kantonalen Gesetz ausdrücklich als solcher anerkannt, könne es mit Blick auf die Steuerausnahme nicht mehr darauf ankommen, ob die Tätigkeit bewilligungspflichtig sei oder auch bewilligungsfrei mit oder ohne zusätzliche Voraussetzungen ausgeübt werden dürfe. In allen Fällen sei die Tätigkeit im Grundsatz ausdrücklich zulässig und der betroffene Heilberuf gelte durch eine explizite Nennung im Gesetz als staatlich anerkannt. Soweit nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ein blosses Dulden nicht genüge, so könnten darunter nur diejenigen Fälle verstanden werden, in welchen der kantonale Gesetzgeber eine Heilbehandlung in der Gesetzgebung nicht explizit berücksichtigt habe, aber implizit bewilligungsfrei zulasse (mit Verweis auf das Urteil des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006) oder eine generelle Bewilligungspflicht kenne, die Tätigkeit aber praxisgemäss gleichwohl ohne Bewilligung zulasse (mit Verweis auf das Urteil des BVGer A-6516/2016 vom 13. September 2017).

**3.2.2** Mit Bezug auf die Rechtslage im Kanton Aargau führen die Beschwerdeführenden im Wesentlichen aus, mit dem GesG/AG sei ein tätigkeitsorientiertes Modell eingeführt worden. Alle bewilligungspflichtigen Tätigkeiten seien in § 4 Abs. 1 GesG/AG abschliessend definiert. Gemäss § 5 Abs. 2 GesG/AG bezeichne der Regierungsrat die gemäss § 4 Abs. 1 GesG/AG bewilligungspflichtigen Berufe und regle die für die einzelnen Bewilligungen erforderlichen Voraussetzungen. In § 10 Abs. 1 VBOB/AG würden sich entsprechend der Systematik des GesG/AG die Berufe, für welche eine Berufsausübungsbewilligung erforderlich sei, in abschliessender Weise finden. Im Umkehrschluss bedeute dies für Berufe, die nicht in § 10 Abs. 1 VBOB/AG genannt seien, dass keine Bewilligung notwendig sei und sie bewilligungsfrei ausgeübt werden könnten. Im Zeitpunkt des Inkrafttretens des GesG/AG hätten im TCM-Bereich keine eidgenössisch anerkannten Diplome existiert, womit die Bewilligungspflicht nach § 4 Abs. 1 Bst. g GesG/AG für diesen Bereich (noch) nicht zum Tragen habe kommen können. Konsequenterweise sei der Beruf des Naturheilpraktikers, worunter insbesondere TCM-Behandlungen fallen würden, vorerst in § 10 Abs. 1 VBOB/AG nicht aufgeführt gewesen. Die entsprechenden Tätigkeiten seien mithin bis zur Anpassung der VBOB/AG bzw. der Schaffung eidgenössisch anerkannter Diplome ohne Berufsausübungsbewilligung zulässig gewesen, was sich unmittelbar aus den entsprechenden Gesetzesgrundlagen ergebe. Hinzuweisen sei in diesem Zusammenhang, dass die Akupunktur in § 11 Abs. 1 VBOB/AG (mit Geltung bis Ende 2017) explizit von der Bewilligungspflicht befreit gewesen sei und diese Befreiung mit Einführung von § 10 Abs. 1 Bst. p VBOB/AG aufgehoben worden sei. Obschon die Tätigkeiten im Bereich der Komplementärmedizin sowie der Akupunktur vorerst bewilligungsfrei zulässig gewesen seien, hätten die entsprechenden Tätigkeiten gemäss § 22 Abs. 2 GesG/AG der kantonalen Aufsicht bzw. der Aufsicht des Departements für Gesundheit und Soziales (vgl. § 2 Abs. 1 VBOB/AG) unterstanden. Mithin sei die vorerst bewilligungsfreie Tätigkeit im Bereich der TCM-Behandlungen einer staatlichen Kontrolle unterworfen gewesen, womit die Gesundheit der Patientinnen und Patienten habe gewährleistet werden können.

Die Beschwerdeführenden führen weiter aus, dass die grundsätzliche Bewilligungspflicht bereits bei Inkrafttreten des revidierten GesG/AG am 1. Januar 2010 vorgesehen gewesen sei (vgl. § 4 Abs. 1 Bst. g GesG/AG), womit der kantonale Gesetzgeber die Tätigkeit im Bereich der Komplementärmedizin schon damals ausdrücklich als Berufsgruppe im Gesundheitswesen anerkennt habe. Diese staatliche Anerkennung dieses Bereichs im

kantonalen Gesundheitsgesetz sei nun nach dem Willen des Bundesgesetzgebers und in Übereinstimmung mit Sinn und Zweck von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG als kantonalrechtliche Zulassung zu verstehen, womit die entsprechenden Leistungen von der Steuerausnahme erfasst seien, soweit es sich tatsächlich um Heilbehandlungen handle. Dass die Bewilligungspflicht zunächst gar nicht habe implementiert werden können, ändere daran nichts. Bezüglich der Gesundheitsgesetzgebung des Kantons Aargau habe mit § 4 Abs. 1 Bst. g GesG/AG i.V.m. § 10 Abs. 1 VBOB/AG (in der bis Ende 2017 geltenden Fassung) e contrario eine positiv normierte Genehmigung zur Ausübung von Heilbehandlungen im Bereich der Komplementärmedizin vorgelegen (mit Verweis auf das Urteil des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 3.1.5). In Bezug auf Akupunkturbehandlungen ergebe sich dies zudem aus § 11 VBOB (mit Geltung bis Ende 2017), wonach für diese explizit keine Bewilligung nötig gewesen sei. Der Gesetzgeber habe diese Tätigkeiten vor dem Hintergrund von § 4 Abs. 1 Bst. g GesG/AG ausdrücklich für bewilligungsfrei erklärt. Darin könne nichts anderes als eine gesetzlich normierte Zulassung gesehen werden. Zudem könne auch von einem blossen Dulden keine Rede sein. Dies ergebe sich daraus, dass TCM-Behandlungen i.S.v. Tätigkeiten der Komplementärmedizin als Beruf im Gesundheitswesen nach kantonalem Recht ausdrücklich anerkannt seien (vgl. § 4 Abs. 1 Bst. g GesG/AG). Hinzu komme, dass die bewilligungsfrei ausübenden Tätigkeiten ausdrücklich einer staatlichen Aufsicht unterworfen seien, so dass nicht von einem reinen Dulden zu sprechen sei. Aus dem Gesagten folge nun klar, dass die Leistungserbringer im Bereich der TCM nach der Gesetzgebung des Kantons Aargau generell zur Ausübung der Heilbehandlungen zugelassen seien.

Hieraus folge – so die Beschwerdeführenden weiter – dass (auch) die Voraussetzung in Form der kantonalrechtlichen Zulassung i.S.v. Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV erfüllt sei, womit die Steuerausnahme für alle TCM-Ärzte und TCM-Therapeutinnen und Therapeuten der Beschwerdeführenden, die im Kanton Aargau tätig gewesen seien, gelte.

**3.2.3** Mit Bezug auf die Rechtslage im Kanton Zürich führen die Beschwerdeführenden im Wesentlichen aus, in § 3 GesG/ZH seien die bewilligungs- und anzeigepflichtigen Berufstätigkeiten im Gesundheitswesen im Allgemeinen geregelt. So benötige gemäss § 3 Abs. 1 Bst. g GesG/ZH eine Bewilligung der Gesundheitsdirektion, wer fachlich eigenverantwortlich sowie berufsmässig oder im Einzelfall gegen Entgelt unter einem eidgenössisch anerkannten Diplom der Komplementärmedizin tätig werde. Eine weitere

Konkretisierung der bewilligungspflichtigen Berufe sei alsdann in der nuMedBV/ZH zu finden. Mit Blick auf die vorliegend betroffenen TCM-Heilbehandlungen sei dabei auf § 2 Bst. a nuMedBV/ZH hinzuweisen, wonach die selbständige Berufsausübung des Berufs der Akupunkteurin und des Akupunkteurs bewilligungspflichtig sei. Bereits aus diesen gesetzlichen Grundlagen werde ersichtlich, dass im Kanton Zürich Berufstätigkeiten im Bereich der Komplementärmedizin im Allgemeinen und der Akupunktur im Besonderen ausdrücklich als Berufe im Gesundheitswesen und damit als Heilberufe anerkannt seien. In Bezug auf § 3 Abs. 1 Bst. g GesG/ZH sei nun zu beachten, dass es sich bei dieser Bestimmung nicht um eine eigentliche gesundheitspolizeiliche Bestimmung handle, wonach ohne Bewilligung i.S.v. § 3 Abs. 1 Bst. g GesG/ZH die Tätigkeit untersagt wäre.

Die Beschwerdeführenden führen weiter aus, dass – wie bereits im Zusammenhang mit dem Kanton Aargau erläutert – zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Bestimmung von § 3 Abs. 1 Bst. g GesG/ZH am 1. Januar 2008 noch kein eidgenössisch anerkanntes Diplom existiert habe. Hierfür sehe § 65 GesG/ZH vor, dass der Regierungsrat bis zur Schaffung eidgenössisch anerkannter Diplome für Tätigkeiten der Komplementärmedizin die Bewilligungspflicht auf Personen ausdehnen könne, die namentlich unter einem von ihm anerkannten, von einem gesamtschweizerischen Berufsverband ausgestellten Diplom mit Qualifikation für TCM-Behandlungen tätig würden (§ 65 GesG/ZH). Von dieser Möglichkeit habe der Regierungsrat des Kantons Zürich mit Erlass von § 9 nuMedBV/ZH Gebrauch gemacht. Konkret benötige gemäss § 9 Abs. 1 Bst. b nuMedBV eine Bewilligung der Gesundheitsdirektion, wer unter dem Titel eines von der Schweizerischen Berufsorganisation für Traditionelle Chinesische Medizin (SBO-TCM) verliehenen Diploms selbständig berufstätig sein wolle. Nach Schaffung eines eidgenössisch anerkannten Diploms im entsprechenden Bereich der Komplementärmedizin bleibe eine erteilte Bewilligung während fünf Jahren gültig.

Aus dem Urteil des BGer 2C\_476/2017 vom 21. August 2018 – so die Beschwerdeführenden weiter – gehe zunächst hervor, dass mit Blick auf Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV keine formelle Zulassungsbewilligung erforderlich sei, und dass mit § 65 GesG/ZH i.V.m. § 9 nuMedBV eine kantonal geregelte Zulassung für die von § 3 Abs. 1 Bst. b (recte: Bst. g) GesG/ZH erfassten Tätigkeiten existiere. Mithin seien die von § 3 Abs. 1 Bst. b (recte: Bst. g) GesG/ZH erfassten Tätigkeiten als staatlich anerkannte Heiltätigkeiten zu betrachten, womit sie nach dem Willen des Bundesgesetzgebers und in Übereinstimmung mit Sinn und Zweck von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3

MWSTG als nach kantonalem Recht zugelassen zu betrachten und von der Steuer ausgenommen seien. Ob nun im Einzelfall eine Titelführungsbewilligung erteilt worden sei oder nicht, könne für die Frage der Steuerausnahme keine Rolle spielen, zumal die Tätigkeit ohne Verwendung eines anerkannten Diploms gleichermassen zulässig sei. Nach dem Gesagten seien TCM-Behandlungen gestützt auf die Gesundheitsgesetzgebung des Kantons Zürich unter Bezugnahme auf die dargestellte Rechtsprechung des Bundesgerichts als von der Mehrwertsteuer ausgenommen zu betrachten. Wenn das Bundesgericht die Steuerausnahme im Bereich der Osteopathie (mit Verweis auf das Urteil des BGer 2C\_476/2017 vom 21. August 2018) aus § 65 GesG/ZH i.V.m. § 9 Abs. 1 Bst. c nuMedBV/ZH ableite, müsse dies für TCM-Behandlungen gestützt auf § 65 GesG/ZH i.V.m. § 9 Abs. 1 Bst. b nuMedBV/ZH gleichermassen gelten. Aus dem Gesagten folge nun klar, dass die Leistungserbringer im Bereich der TCM (exkl. Akupunktur) nach der Gesetzgebung des Kantons Zürich zur Ausübung der Heilbehandlungen zugelassen seien.

Zu beachten sei nun, dass insbesondere die TCM-Ärzte und TCM-Therapeutinnen und Therapeuten Herr Dr. C. \_\_\_\_\_ (bis 2014), Frau D. \_\_\_\_\_, Herr Dr. E. \_\_\_\_\_ sowie Frau F. \_\_\_\_\_ und Frau G. \_\_\_\_\_ im massgeblichen Zeitraum jeweils über keine Bewilligung i.S.v. § 2 Bst. a nuMedBV/ZH (Akupunktur) und § 9 Abs. 1 Bst. b nuMedBV/ZH (Titelführungsbewilligung) verfügt hätten. Frau D. \_\_\_\_\_ und Frau F. \_\_\_\_\_ hätten indes ein Diplom SCB-TCM (recte: SBO-TCM) und Herr Dr. E. \_\_\_\_\_ über ein solches der ASCA verfügt. Mithin habe Herr Dr. E. \_\_\_\_\_ über keine Bewilligung i.S.v. § 9 Abs. 1 Bst. b nuMedBV/ZH beantragen können, da er das hierzu entsprechende Diplom nicht besessen habe. Gleichwohl sei er aber zur Erbringung von TCM-Behandlungen nach kantonalem Recht zugelassen bzw. berechtigt. Gleich verhalte es sich in Bezug auf Dr. C. \_\_\_\_\_, der erst ab dem Jahr 2014 über eine formelle Berufsausübungsbewilligung zur Ausübung der Akupunktur verfügt habe. Abgesehen von der Akupunktur habe aber auch Dr. C. \_\_\_\_\_ im fraglichen Zeitraum bewilligungsfrei tätig sein können, womit er in Bezug auf diese Leistungen als im Sinne der kantonalen Gesetzgebung als zugelassen zu betrachten sei. Dies gelte denn auch für alle anderen an den fraglichen Standorten tätigen Personen, die über kein Diplom verfügt hätten, zumal sie ihre Tätigkeit bewilligungsfrei hätten ausüben können. In Bezug auf Frau D. \_\_\_\_\_ und Frau F. \_\_\_\_\_ sei schliesslich einzuräumen, dass aufgrund ihres Diploms zu erwarten wäre, dass sie über eine Bewilligung nach § 9 Bst. b nuMedBV/ZH verfügen würden. Aus Sicht der Mehrwertsteuer sei nun aber einzig entscheidend,

dass sie die Tätigkeiten im TCM-Bereich (exkl. Akupunktur) auch ohne Bewilligung zur Titelführung hätten ausüben können. Ein fehlender Titelschutz gemäss § 3 Abs. 1 Bst. b (recte: Bst. g) GesG/ZH könne nicht massgebend sein.

Im Ergebnis lasse sich sagen, dass sämtliche im Kanton Zürich erbrachten TCM-Heilbehandlungen von der Steuer auszunehmen seien und zwar unabhängig davon, ob eine Bewilligung i.S.v. § 65 GesG/ZH i.V.m. § 9 Abs. 1 Bst. c (recte: Bst. b) nuMedBV/ZH vorliege oder nicht. Sollte in Bezug auf die Steuerausnahme wider Erwarten an das Vorliegen von Diplomen angeknüpft werden, so wären vorliegend (im Sinne des Eventualantrags) zumindest die Leistungen von Herrn Dr. C.\_\_\_\_\_, Frau D.\_\_\_\_\_, Herrn Dr. E.\_\_\_\_\_ sowie Frau F.\_\_\_\_\_ und Frau G.\_\_\_\_\_ von der Steuer auszunehmen, da für diese deren Qualifikation dokumentiert sei.

**3.3** Die ESTV entgegnet hierzu im Wesentlichen, der Auffassung der Beschwerdeführenden, wonach unter einer kantonalgesetzlichen Zulassung «eine generelle Zulassung bzw. Ermächtigung zur Erbringung einer Heilbehandlung» zu verstehen und diesbezüglich rechtsprechungsgemäss kein individuell-konkreter Verwaltungsakt bzw. keine formelle Zulassungsbewilligung erforderlich sei, könne nicht gefolgt werden. Denn dies stünde in klarem Widerspruch zur höchstrichterlichen Rechtsprechung und verstosse gegen den Wortlaut sowie den Sinn und Zweck der Gesetzesbestimmung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG. Das Bundesgericht habe unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass nur dann von einer kantonalgesetzlichen Zulassung im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV ausgegangen werden dürfe, wenn der/die im konkreten Einzelfall zu prüfende Leistungserbringer/in das entsprechende kantonalgesetzlich verankerte Zulassungsverfahren (z.B. eine gesetzlich statuierte Meldepflicht oder eine Bewilligungspflicht zur Führung eines bestimmten Titels) tatsächlich (erfolgreich) durchlaufen habe und dementsprechend über die hierbei durch die zuständige kantonale Behörde ausgestellte individuelle Zulassung bzw. formelle Zulassungsbewilligung (z.B. in Form einer Anmeldebestätigung oder Titelführungsbewilligung) verfüge (mit Verweis auf die Urteile des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 3.1 und 3.2 sowie 2C\_476/2017 vom 21. August 2018 E. 4.9 und 2C\_769/2018 vom 11. Januar 2019 E. 2.3.2 und 2.4). Soweit sich die Beschwerdeführenden in diesem Zusammenhang auf die beiden Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 (E. 3.1.5) und A-6516/2016 vom 13. September 2017 (E. 7.3.3) berufen würden, könnten sie gestützt darauf nichts zu ihren

Gunsten ableiten, zumal diese der höchstrichterlichen Rechtsprechung widersprechen und gegen Sinn und Zweck von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG verstossen würden. Aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung ergebe sich – so die ESTV weiter – dass von einer kantonalgesetzlichen Zulassung im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV ausgegangen werden könne, wenn zum einen eine kantonale Gesetzesgrundlage existiere, nach welcher die Ausübung der Heilbehandlung ausdrücklich zugelassen sei, so etwa in Form einer gesetzlich verankerten Meldepflicht. Zum anderen müsse die betreffende Leistungserbringerin das entsprechende kantonalgesetzlich verankerte Zulassungsverfahren tatsächlich (erfolgreich) durchlaufen haben und über die hierbei durch die zuständige kantonale Behörde ausgestellte individuelle Zulassung bzw. formelle Zulassungsbewilligung verfügen.

Bezüglich der Rechtslage im Kanton Aargau weist die ESTV nochmals darauf hin, dass die Akupunktur im Kanton Aargau im fraglichen Zeitraum gemäss der gestützt auf § 4 Abs. 1 Bst. f und Abs. 3 GesG/AG erlassenen Verordnungsbestimmung von § 11 VBOB/AG ausdrücklich von der Bewilligungspflicht befreit gewesen sei und auch die übrigen Tätigkeiten im Bereich TCM nicht bewilligungspflichtig gewesen seien (gemäss § 10 Abs. 1 VBOB/AG e contrario). Vor diesem Hintergrund sei offensichtlich, dass die an den verschiedenen Standorten der Beschwerdeführenden im Kanton Aargau praktizierenden TCM-Therapeuten im besagten Zeitraum weder die Voraussetzungen nach Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV noch nach Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV erfüllt hätten. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass auch aus dem Urteil des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 (mit Verweis auf E. 2.3.2.2, 2.5.2 und 3.1.5 [zweiter Satz]) unmissverständlich hervorgehe, dass eine durch den kantonalen Gesetz-/Verordnungsgeber erlassene Bestimmung, mit welcher eine bestimmte Tätigkeit als nicht bewilligungspflichtig erklärt werde (wie dies nach dem hiavor Gesagten im Kanton Aargau der Fall sei), für sich allein gemäss konstanter Rechtsprechung nicht als kantonalgesetzliche Zulassung im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV gelte (auch mit Verweis auf das Urteil des BVGer A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 3.2).

Hinsichtlich der strittigen TCM-Leistungen im Kanton Zürich führt die ESTV sodann aus, dass im Rahmen der Einsprache und der Beschwerde keine weiteren Bewilligungen mehr nachgereicht worden seien und es unbestritten sei, dass die übrigen, im fraglichen Zeitraum im Kanton Zürich tätigen TCM-Therapeuten weder über eine Berufsausübungsbewilligung nach § 2 Bst. a nuMedBV/ZH noch über eine Titelführungsbewilligung nach

§ 9 Abs. 1 Bst. b nuMedBV/ZH verfügt hätten. Demnach seien diese Leistungserbringer aus mehrwertsteuerlicher Sicht weder im Besitze einer Berufsausübungsbewilligung nach Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV noch verfügten sie über eine individuelle Zulassung (in Form einer Titelführungsbewilligung) im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV.

**3.4** Den Ausführungen der Parteien zufolge ist somit insbesondere umstritten, wann – im Sinne der Rechtsprechung – eine Zulassung nach der kantonalen Gesetzgebung zur Ausübung einer Heilbehandlung gegeben ist.

**3.4.1** Das Bundesgericht führte im Urteil 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 – soweit hierzu relevant – in Erwägung 3.1 aus: «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 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, AS 2000 1347) 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 (...) dem Gesetzeswortlaut und dem Sinn und Zweck der Norm widersprechen.» Aus dem besagten Urteil geht weiter hervor (E. 3.2), dass ein Schreiben eines Regierungsrats, wonach eine «Genehmigung mittels kantonalen Bewilligung wegen fehlender Rechtsgrundlage» gerade nicht möglich sei, keiner kantonalen Zulassungsbewilligung gleichkomme. Das Bundesgericht schliesst damit, dass entscheidend sei, «dass der Beschwerdeführer nicht über eine formelle Zulassungsbewilligung verfügt».

Ob das Bundesgericht einen individuell-konkreten Verwaltungsakt auch dann als notwendig erachtet, wenn eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV (Zulassung) vorliegt, bleibt indes unklar, zumal das diesem Urteil zugrundeliegende kantonale Recht lediglich Berufsausübungsbewilligungen im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV vorsah und keine generellen Zulassungen.

**3.4.2** Weiter befasste sich das Bundesgericht in seinem Urteil 2C\_476/2017 vom 21. August 2018 mit Berufsausübungsbewilligungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 35 Abs. 1 MWSTV und

fürhte dort in Erwägung 4.4 u.a. aus, «rechtsprechungsgemäss bedarf es im Hinblick auf Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTG einer kantonalen Gesetzesgrundlage, nach der die Ausübung der Heilbehandlung **ausdrücklich zugelassen** ist» (mit Verweis auf das eben zitierte Urteil des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 3.1). Weiter führte das Bundesgericht im besagten Urteil – in welchem es darum ging, ob Titelführungsbewilligungen im Bereich Osteopathie im Sinne von § 9 Abs. 1 Bst. c nuMedBV/ZH Berufsausübungsbewilligungen darstellen – in Erwägung 4.9 aus: «Im vorliegenden Zusammenhang kann offen bleiben, ob Bewilligungen im Bereich der Komplementärmedizin im Sinn von § 9 Abs. 1 nuMedBV/ZH klassische Berufsausübungsbewilligungen darstellen oder – entsprechend den Erwägungen der Vorinstanz – lediglich «Titelführungsbewilligungen» sind. Im Endeffekt wollte der kantonale Gesetzgeber bewirken, dass die Berufsleute der Komplementärmedizin trotz der (noch) fehlenden Möglichkeit, ein eidgenössisches Diplom zu erwerben, ein Zulassungsverfahren durchlaufen müssen, wenn sie eine selbständige Berufstätigkeit unter Verwendung der in § 9 Abs. 1 nuMedBV/ZH genannten Diplome aufnehmen wollen. Dass die (individuelle) Zulassung an den Akt der Diplomanerkennung durch die Gesundheitsdirektion geknüpft ist, schadet nicht. **Aus Sicht des Mehrwertsteuerrechts ist entscheidend, dass** mit § 65 GesG/ZH i.V.m. § 9 Abs. 1 Bst. c nuMedBV/ZH **eine kantonal geregelte Zulassung** zur selbständigen Ausübung des Berufs als Osteopath bzw. Osteopathin **existiert**. Nachdem die Beschwerdeführerin über die Bewilligung der Gesundheitsdirektion zur Führung des von der GDK verliehenen Titels bei der Ausübung der selbständigen Tätigkeit als Osteopathin im Kanton Zürich verfügt, ist die Voraussetzung gemäss Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV, wonach ein Leistungserbringer oder eine Leistungserbringerin über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG verfügt, wenn er oder sie zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist, erfüllt.»

Auch hieraus folgt, dass nur mittels einer im kantonalen Recht geregelten positiven Genehmigung bzw. ausdrücklichen Zulassung die Erfordernisse von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV erfüllt sind. Nicht eindeutig aus dem besagten Urteil ergibt sich indes, ob eine – sich aus dem kantonalen Recht ergebende – generell-abstrakte Zulassung genügt oder ob es – in jedem Fall – eines individuell-konkreten Verwaltungsakts bedarf.

**3.4.3** Im Rahmen des Urteils A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 befasste sich das Bundesverwaltungsgericht mit der Frage, ob physiotherapeutischen Leistungen im Kanton St. Gallen nach Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV

zugelassen seien. Darin erwog das Bundesverwaltungsgericht u.a., dass es sich beim «**Zulassen**» um eine **positive Anordnung** handeln müsse und reines Dulden, wie von der Rechtsprechung bereits entschieden, nicht genüge. Weiter sei gemäss Rechtsprechung ebenfalls ungenügend, wenn der Kanton bestätige, dass für die Ausübung einer Tätigkeit keine Bewilligung erforderlich sei (E. 3.1.3). Das Bundesverwaltungsgericht sah in Art. 7 Abs. 1 der st. gallischen Verordnung vom 21. Juni 2011 über die Ausübung von Berufen der Gesundheitspflege (VBG, sGS 312.1), wonach die unselbständige Tätigkeit als Physiotherapeutin keiner Bewilligung bedürfe, für sich alleine gelesen einen Fall, in welchem der Kanton bestätige, dass physiotherapeutische Leistungen ohne Bewilligung erbracht werden könnten, was die Rechtsprechung nicht als Bewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG anerkannt hätte. Art. 7 Abs. 1 VBG sei aber im Zusammenhang mit den übrigen Absätzen (Art. 7 Abs. 2 und 3 VBG) zu lesen, welche gerade festhalten würden, unter welchen Voraussetzungen eine Person zur Ausübung solcher Leistungen berechtigt sei. Eine solche positive Anordnung habe als ausdrückliche Zulassung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu gelten. Art. 7 Abs. 1 VBG besage, so gelesen, nur, dass keine Bewilligung im Sinne eines Dokuments notwendig sei. Die in Art. 7 Abs. 2 und 3 VBG genannten Voraussetzungen müssten aber erfüllt werden, ansonsten eine Person eben gerade nicht zur Ausübung des Berufs als Physiotherapeut bzw. Physiotherapeutin zugelassen sei. Wenn die Bedingungen erfüllt seien, seien die Physiotherapeutinnen und Physiotherapeuten im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV zur Berufsausübung **zugelassen, ohne dass ein entsprechendes Schriftstück ausgestellt werden müsse**. Würde dies anders gesehen, wäre zudem fraglich, welche Fälle denn überhaupt noch unter Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV subsummiert werden könnten, wenn in jedem Fall eine Bewilligung (im Sinne eines Dokuments, in dem die Bewilligung festgehalten werde) notwendig wäre (Urteil des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 3.1.5).

Aus dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 können somit für den vorliegenden Fall im Wesentlichen zwei Schlüsse gezogen werden: 1) In Ergänzung der bisherigen Rechtsprechung – wonach ein (individuell-konkretes) Dokument (der Verwaltungs- bzw. Exekutivbehörden), welches bestätigt, dass ein Beruf ohne Bewilligung ausgeübt werden kann, nicht als positive Genehmigung im massgebenden Sinne zu qualifizieren ist – erachtete es das Bundesverwaltungsgericht als ebenfalls nicht im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV genügend, wenn das kantonale Recht – i.e. in generell-abstrakter Weise –

statuiert, eine bestimmte Tätigkeit sei nicht bewilligungspflichtig. 2) Wenn die Zulassung im Sinne einer positiven Anordnung im kantonalen Recht geregelt ist und die dort festgehaltenen Voraussetzungen erfüllt sind, ist eine Zulassung gegeben, ohne dass ein entsprechendes Schriftstück ausgestellt werden muss.

### 3.5

**3.5.1** Betreffend die Rechtslage im Kanton Aargau lässt sich festhalten, dass bis Ende 2017 für Naturheilpraktikerinnen und Naturheilpraktiker unter eidgenössisch anerkanntem Diplom keine Berufsausübungsbewilligung erforderlich war. Dies war betreffend TCM-Behandlungen (ohne Akupunktur [vgl. weiter hinten]) nicht explizit geregelt, sondern ergab sich implizit daraus, dass der genannte Beruf in § 10 Abs. 1 VBOB/AG bis Ende 2017 nicht aufgeführt war (vgl. E. 3.1.1). Dabei handelt es sich eindeutig nicht um eine positive Genehmigung bzw. eine ausdrückliche Zulassung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, womit Erbringer von TCM-Behandlungen im Kanton Aargau (ohne Akupunktur) im hier zu beurteilenden Zeitraum nicht über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV verfügen konnten.

Betreffend Akupunktur war bis Ende 2017 in § 11 Abs. 1 VBOB/AG noch geregelt, dass diese von der Bewilligungspflicht befreit sei. Damit wurde der Bereich der Akupunktur in der kantonalen Gesetzgebung zwar ausdrücklich geregelt. Da mit einer «Zulassung» – wie in der zitierten Rechtsprechung ausgeführt (E. 3.4) – indes nur eine positive Genehmigung verstanden werden kann, i.e. eine Zulassung im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV sich nicht aus dem Umkehrschluss ergeben kann, erfüllt der bis Ende 2017 geltende § 11 Abs. 1 VBOB/AG die Anforderungen an eine Zulassung nicht. Dementsprechend konnten Erbringer von Akupunktur-Behandlungen im Kanton Aargau im hier zu beurteilenden Zeitraum nicht über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV verfügen.

Mangels einer in der kantonalen Gesetzgebung vorgesehenen Zulassung ist die Beschwerde demnach – soweit sie im Kanton Aargau durchgeführte Heilbehandlungen betrifft – abzuweisen. Die unter den Parteien ebenfalls strittige – seitens des Bundesverwaltungsgerichts schon beurteilte Frage (E. 3.4.3) – ob eine allfällige Zulassung eines entsprechenden bestätigenden Schriftstücks bedarf, stellt sich somit im vorliegenden Fall von vornherein nicht.

**3.5.2** Hinsichtlich der Rechtslage im Kanton Zürich lässt sich festhalten, dass die selbstständige Ausübung des Berufs als Akupunkteur/in im vorliegend zu beurteilenden Zeitraum bewilligungspflichtig ist (E. 3.1.2). Da die in Frage stehenden Therapeutinnen und Therapeuten (mit Ausnahme von Dr. C. \_\_\_\_\_ ab 8. August 2014, was im Rahmen der vorinstanzlichen Verfügung bereits berücksichtigt wurde) im zu beurteilenden Zeitraum unbestrittenermassen über keine entsprechende Bewilligung verfügten, sind sämtliche noch strittigen Akupunktur-Behandlungen steuerbar.

Die übrigen (nichtinvasiven) Tätigkeiten im Bereich der nichtärztlichen Alternativ- und Komplementärmedizin (so namentlich im Bereich TCM) sind gemäss § 3 GesG/ZH i.V.m. § 2 nuMedBV/ZH (e contrario) nicht bewilligungspflichtig. Allerdings benötigt eine Titelführungsbewilligung, wer unter einem eidgenössisch anerkannten Diplom der Komplementärmedizin tätig wird (§ 3 Abs. 1 Bst. g GesG/ZH); und bis zur Schaffung eidgenössisch anerkannter Diplome der Komplementärmedizin (im Sinne von § 3 Abs. 1 Bst. g GesG/ZH) benötigt eine Bewilligung der Gesundheitsdirektion, wer unter einem von der Schweizerischen Berufsorganisation für Traditionelle Chinesische Medizin (SBO-TCM) verliehenen Diplom berufstätig sein will (E. 3.1.2). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann diese Titelführungsbewilligung als kantonal geregelte Zulassung zur selbstständigen Ausübung des entsprechenden Berufs gelesen werden (E. 3.4.2). Die genannte Zulassung ist jedoch nur für Komplementärmediziner geregelt, die unter einem der genannten Diplome der Komplementärmedizin tätig sein möchten. Mit anderen Worten ist die Berufsausübung im Bereich der (nichtinvasiven) nichtärztlichen Alternativ- und Komplementärmedizin im Kanton Zürich zwar (ohne Bewilligung) erlaubt, soweit nicht ein bewilligungspflichtiger Titel geführt wird. Jedoch ergibt sich dies lediglich im Umkehrschluss und nicht aus einer im kantonalen Recht geregelten positiven Genehmigung bzw. ausdrücklichen Zulassung. Damit sind im Kanton Zürich nur TCM-Therapeuten im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV zugelassen, welche unter einem anerkannten Titel (entweder SBO-TCM oder eidgenössisch) tätig sind und die entsprechende Titelführungsbewilligung eingeholt haben. Die übrigen Erbringer von TCM-Behandlungen im Kanton Zürich konnten im hier zu beurteilenden Zeitraum nicht über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV verfügen. Wie die Beschwerdeführenden ausführen, verfügten die hier in Frage stehenden Therapeutinnen und Therapeuten nicht über eine Titelführungsbewilligung. Sie waren demnach im relevanten

Zeitraum nicht nach Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV zur Ausübung der Heilbehandlung zugelassen. Dies gilt unabhängig davon, ob sie über die entsprechenden Titel verfügt hätten oder nicht.

Die Beschwerde ist demnach – auch soweit sie im Kanton Zürich durchgeführte Heilbehandlungen betrifft – abzuweisen. Die unter den Parteien ebenfalls strittige – seitens des Bundesverwaltungsgerichts schon beurteilte Frage (E. 3.4.3) – ob eine allfällige Zulassung – immer – eines entsprechenden bestätigenden Schriftstücks bedarf, stellt sich auch hier nicht. Im Kanton Zürich jedenfalls braucht es für die Zulassung ein entsprechendes Schriftstück (Titelführungsbewilligung).

**3.5.3** Dem Gesagten nach vermögen die oben dargelegten Ausführungen der Beschwerdeführenden nicht zu überzeugen.

Das gilt auch für die übrigen Vorbringen der Beschwerdeführenden. So entspricht die altrechtlich vom Kanton Aargau an Herrn Dr. C. \_\_\_\_\_ ausgestellte Berufsausübungsbewilligung im Bereich Akupunktur vom 8. April 2005 (d.h. nach Massgabe des Gesundheitsgesetzes vom 10. November 1987 des Kantons Aargau [aGesG/AG]) den Anforderungen gemäss Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV nicht mehr, zumal mit dem Inkrafttreten des nun geltenden GesG/AG für den vorliegend relevanten Zeitraum die gesetzliche Grundlage für die besagte Berufsausübungsbewilligung entfallen ist.

Auch soweit in der Beschwerde sinngemäss vorgebracht wird, dass die im Kanton Aargau ambulant erbrachten TCM-Behandlungen nicht nur gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, sondern auch gestützt auf Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG sowie gestützt auf die unter Ziff. 2.1.1 und 8.3 der MBI 21 publizierte Verwaltungspraxis als steuerausgenommene Heilbehandlungen gelten müssten, weil die umstrittenen TCM-Leistungen durch die (angeblich) als Spital zu qualifizierende Beschwerdeführerin 2 erbracht bzw. in deren Namen in Rechnung gestellt und via TARMED abgerechnet worden seien (vgl. Rz. 15, 32, 65, 69 und 72 der Beschwerde), ist den Beschwerdeführenden nicht zu folgen. Wie die ESTV zurecht vorbringt, blenden die Beschwerdeführenden damit nämlich aus, dass die vorliegend zu prüfende Steueraufrechnung unbestrittenermassen ausschliesslich ambulant erbrachte TCM-Behandlungen betrifft, welche in einem der ambulanten Zentren der H. \_\_\_\_\_ AG ausgeführt wurden. Dagegen nahm die ESTV im Zusammenhang mit den von der Beschwerdeführerin 2 an stationäre Patienten fakturierten TCM-Behandlungen keinerlei

Aufrechnungen vor. Bei den oben erwähnten ambulanten Zentren der H. \_\_\_\_\_ AG handelt es sich offensichtlich weder um Spitäler noch um eine sonstige, in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG genannte Einrichtung. Folglich beurteilt sich die mehrwertsteuerliche Qualifikation der fraglichen TCM-Behandlungen ausschliesslich nach Massgabe von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG, weshalb die von den Beschwerdeführenden zitierte, unter Ziff. 8.3 der MBI 21 publizierte Verwaltungspraxis (zuletzt eingesehen am 11. Oktober 2022) – welche Spitäler betrifft – hier von vornherein nicht anwendbar ist. Ebenfalls nichts zu ihren Gunsten ableiten können die Beschwerdeführenden ferner aus dem Verweis auf die unter Ziff. 2.1.1 der MBI 21 publizierte Verwaltungspraxis betreffend ambulante ärztliche Leistungen, welche über TARMED abgerechnet werden (zuletzt eingesehen am 11. Oktober 2022). Dabei handelt es sich – wie die ESTV zurecht vorbringt – um eine Konkretisierung der objektiven Voraussetzungen von Heilbehandlungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 34 MWSTV. Für die Beantwortung der Frage, ob (auch) die subjektiven Kriterien der Steuerausnahme (Heil- und Pflegeberuf; Berufsausübungsbewilligung oder sonstige kantonalesgesetzliche Zulassung) gegeben sind, lässt sich der zitierten Praxis jedoch nichts entnehmen. Selbst wenn also Leistungen mittels TARMED abgerechnet werden können, müssen die subjektiven Kriterien der Steuerausnahme ebenfalls gegeben sein, was vorliegend nicht der Fall ist.

Sodann ändert auch das Argument der Beschwerdeführenden, wonach auch die vorerst bewilligungsfreie Tätigkeit im Bereich der TCM-Behandlungen (im Kanton Aargau) einer staatlichen Kontrolle unterworfen gewesen sei, womit die Gesundheit der Patientinnen und Patienten habe gewährleistet werden können (Rz. 64 und 67 der Beschwerden), nichts daran, dass die Voraussetzungen von Art. 35 Abs. 1 MWSTV nicht erfüllt sind (vgl. dazu auch Urteil des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 3.2).

**3.6** Die vorinstanzlichen Einspracheentscheide erweisen sich damit als rechtmässig und die Beschwerden sind vollumfänglich abzuweisen.

#### **4.**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten des vereinigten Verfahrens, die auf CHF 19'000 festzusetzen sind, den unterliegenden Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bun-

desverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die bereits vor der Verfahrensvereinigung geleisteten Kostenvorschüsse in der Höhe von insgesamt CHF 19'000 sind zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Verfahren A-3053/2021 und A-3055/2021 werden vereinigt.

**2.**

Die Beschwerden werden abgewiesen.

**3.**

Die Kosten des vereinigten Verfahrens von CHF 19'000 werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Die geleisteten Kostenvorschüsse in der Höhe von insgesamt CHF 19'000 werden zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**4.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

### **Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). 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 (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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