



## Urteil vom 22. November 2023

---

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
vertreten durch  
(...),

Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2015).

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

Die A. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in (Ort) (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Auszug aus dem Handelsregister des Kantons (...) unter anderem (Zweck). Sie war vom (Datum) bis zum (Datum) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen. Seit dem (Datum) gehört sie zur MWST-Gruppe A. \_\_\_\_\_ AG.

**B.**

**B.a** Im Jahr 2019 führte die ESTV eine Kontrolle der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 2014 und 2015 (Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2015) durch.

**B.b** Im Anschluss an die Kontrolle überwies die Steuerpflichtige den Betrag von Fr. 3'000'000.– als Akontozahlung an die ESTV. Mit Schreiben vom 15. Juli 2019 hielt sie ausdrücklich fest, dass die Bezahlung unter Vorbehalt erfolge.

**B.c** Mit Einschätzungsmitteilung Nr. (...) (nachfolgend: EM) vom 14. Januar 2020 machte die ESTV eine Steuerkorrektur zu ihren Gunsten in Höhe von insgesamt Fr. 367'075.– zzgl. Verzugszins ab dem 15. April 2015 geltend. Gemäss Beiblatt beinhaltete die EM folgende Korrekturpositionen: Ziff. 1 «Steuersatzdifferenzen» in Höhe von Fr. 478'844.– (Ziff. 1.1 «Steuerbare Leistungen wie [...]» in Höhe von Fr. 475'325.05 und Ziff. 1.2 «Untermieten [...]» in Höhe von Fr. 3'518.95), Ziff. 2 «Vorsteuerabzüge – Korrekturen» in Höhe von -19'957.–, Ziff. 3 «Bezugsteuer» in Höhe von Fr. 0.–, Ziff. 4 «Vorsteuerkorrektur aufgrund gemischter Verwendung – Korrektur» in Höhe von Fr. -91'812.–.

**B.d** Mit Schreiben vom 20. April 2020 zeigte sich die Steuerpflichtige nicht einverstanden mit einem Teil der gemäss Ziff. 1.1 des Beiblatts zur EM nachbelasteten Steuerkorrekturen (Besteuerung der Umsätze aus medizinischen Massagen in den Kantonen Zürich und Bern [Umsätze in Zürich und Bern gemäss Korrekturlisten: 2014: Fr. 1'087'166.–; 2015: Fr. 2'175'296.–]). Bei den medizinischen Massagen in den Kantonen Zürich und Bern handle es sich um ausgenommene Heilbehandlungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Überdies handle es sich um ausgenommene Leistungen eines ambulanten Behandlungszentrums i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Ziff. 5 der MWST-Branchen-Info Nr. 21,

Gesundheitswesen (nachfolgend: MBI 21). Sie verlangte eine ausführlich begründete Verfügung.

**B.e** Mit E-Mail vom 18. Mai 2021 und vom 21. Juni 2021 forderte die ESTV die Steuerpflichtige auf, weitere Unterlagen einzureichen. Mit Schreiben vom 9. Juni 2021 und 9. Juli 2021 sowie mit E-Mail vom 19. August 2021 kam die Steuerpflichtige dieser Aufforderung nach.

### **C.**

**C.a** Mit Verfügung vom 27. August 2021 hielt die ESTV fest, dass mit Bezug auf die Standorte der Steuerpflichtigen im Kanton Zürich, für welche eine Institutsbewilligung des Kantons vorliege, mit Bezug auf den Standort (Standort B. \_\_\_\_\_) sowie mit Bezug auf sämtliche Standorte im Kanton Bern die Voraussetzungen für ein ambulantes Behandlungszentrum erfüllt seien. Die betreffenden Standorte würden demnach aus mehrwertsteuerlicher Sicht als Erbringer von Heilbehandlungen i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG gelten. Da die in diesen Behandlungszentren durchgeführten medizinischen Massagen auch unter Aufsicht und Verantwortung eines Angehörigen eines Heil- und Pflegeberufs (der über eine Berufsausübungsbevolligung verfügt) durchgeführt wurden bzw. würden, seien die von der Steuerpflichtigen in den genannten Behandlungszentren erzielten Entgelte als von der Steuer ausgenommene Leistung i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG zu qualifizieren. An den diesbezüglichen Nachbelastungen in Höhe von insgesamt Fr. 81'344.35 unter Ziff. 1 («Steuerbare Leistungen wie») des Beiblatts zur EM sowie an den damit zusammenhängenden Steuerkorrekturen unter Ziff. 4 («Vorsteuerkorrektur aufgrund gemischter Verwendung – Korrektur») des Beiblatts in Höhe von insgesamt Fr. 12'156.– könne daher nicht festgehalten werden.

Betreffend die Satellitenstandorte des Standorts (Standort B. \_\_\_\_\_), namentlich (Satellitenstandorte des Standorts B. \_\_\_\_\_) seien die Voraussetzungen zur Qualifikation als ambulantes Behandlungszentrum hingegen nicht erfüllt (es sei keine als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannte Person zu 100% anwesend). Die betreffenden Standorte würden daher aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht als Erbringer von Heilbehandlungen i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifizieren. Da die medizinischen Massagen an diesen Standorten auch nicht von einer Person durchgeführt worden seien, welche gemäss Ziff. 2 der MBI 21 als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannt ist bzw. war, unterlägen sämtliche an den Satellitenstandorten erbrachten medizinischen Massagen der Mehrwertsteuer. Die diesbezüglichen Nachbelastungen unter Ziff. 1

(«Steuersatzdifferenzen») des Beiblatts zur EM in Höhe von insgesamt Fr. 160'319.45 und die damit zusammenhängenden Steuerkorrekturen unter Ziff. 4 («Vorsteuerkorrektur aufgrund gemischter Verwendung – Korrektur») des Beiblatts seien zu Recht erfolgt.

Die ESTV setzte die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 2014 und 2015 neu fest, woraus sich eine Steuerkorrektur zu Gunsten der ESTV in Höhe von Fr. 297'886.– ergab. Die Steuerpflichtige schulde der ESTV eine Steuernachforderung in gleicher Höhe zzgl. 4% Verzugszins ab 15. April 2015 (mittlerer Verfall; für die Zeit vom 20. März 2020 bis 31. Dezember 2020 betrage der Zinssatz 0%) (Ziff. 2 des Dispositivs). Die Vorauszahlung in Höhe von Fr. 3'000'000.– werde an die Forderung angerechnet und ein allfälliger Überschuss nach Rechtskraft der Verfügung mit offenen Forderungen verrechnet oder ausbezahlt (Ziff. 3 und 4 des Dispositivs).

**C.b** Mit Schreiben vom 29. September 2021 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 27. August 2021. Sie beantragte, es sei festzustellen, dass die ihr zufließenden Erträge aus medizinischen Massagen am Standort (Standort B.\_\_\_\_\_) und dessen vier Satellitenstandorten von der Steuer ausgenommen seien; die Verfügung vom 27. August 2021 sei entsprechend zu korrigieren und die Steuerforderung für die Jahre 2014 und 2015 sei um Fr. 135'257.– zu ihren Gunsten zu reduzieren (Reduktion der geschuldeten Umsatzsteuer um Fr. 77'793.– [2014] und Fr. 82'526.– [2015], Korrektur des Vorsteuerabzugs um Fr. 12'772.– [2014] und Fr. 12'291.– [2015]).

**C.c** Mit Einspracheentscheid vom 3. November 2022 wies die ESTV die Einsprache der Steuerpflichtigen vollumfänglich ab.

#### **D.**

Mit Eingabe vom 5. Dezember 2022 erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 3. November 2022 beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 3. November 2022 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die ihr zufließenden Erträge aus medizinischen Massagen am Standort (Standort B.\_\_\_\_\_) und an dessen vier Satellitenstandorten von der Steuer ausgenommen seien. Zudem sei «der Einspracheentscheid der ESTV vom 3. November 2022 betreffend Mehrwertsteuer (1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2015) um Fr. 135'257.– zu ihren Gunsten zu reduzieren» und

demzufolge sei ihr für die unter Vorbehalt bezahlte Steuer eine Gutschrift zuzüglich bereits bezahlter Verzugszinsen inkl. Vergütungszins auszustellen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der «Beschwerdegegnerin».

#### **E.**

Mit Vernehmlassung vom 26. Januar 2023 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensparteien wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

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

#### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern in sachlicher Hinsicht keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt und es sich bei der Vorinstanz um eine Behörde im Sinne 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. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

#### **1.2**

**1.2.1** Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist einem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller oder die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung ist dabei subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 142 V 2 E. 1.1; 137 II 199 E. 6.5; 126 II 300 E. 2c; BVGE 2010/12 E. 2.3).

**1.2.2** Vorliegend beantragt die Beschwerdeführerin unter anderem, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die

ihr zufließenden Erträge aus medizinischen Massagen am Standort (Standort B.\_\_\_\_\_) und an dessen vier Satellitenstandorten von der Steuer ausgenommen seien (vgl. Sachverhalt Bst. D). Das Feststellungsbegehren ist dabei inhaltlich bereits vom negativen Leistungsbegehren, nämlich dem Antrag auf Aufhebung des Einspracheentscheids vom 3. November 2022 umfasst und es kommt ihm insofern keine eigenständige Bedeutung zu. Mangels eines Feststellungsinteresses ist auf das Feststellungsbegehren nicht einzutreten.

**1.3** Die Beschwerdeführerin ist grundsätzlich zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Insoweit die Beschwerdeführerin jedoch den Einspracheentscheid vom 3. November 2022 mit Bezug auf die steuerliche Behandlung der ihr zufließenden Erträge aus medizinischen Massagen am Standort (Standort B.\_\_\_\_\_) anfechten will, fehlt es ihr an einem schutzwürdigen Interesse (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG). Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid vom 3. November 2022 nämlich festgehalten, dass die am Standort (Standort B.\_\_\_\_\_) selbst durchgeführten medizinischen Massagen als Entgelte für eine von der Steuer ausgenommene Leistung i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifizieren, was auch rechnerisch berücksichtigt wurde (vgl. Einspracheentscheid Ziff. I.1.2). Dies wird auch von der Beschwerdeführerin anerkannt (Beschwerde, Ziff. IV.B.1 und IV.B.7). In diesem Umfang ist die Beschwerdeführerin demnach nicht beschwert. Mangels eines schutzwürdigen Interesses ist diesbezüglich nicht auf die Beschwerde einzutreten.

**1.4** Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist – unter Vorbehalt des in E. 1.2.2 und 1.3 Ausgeführten – einzutreten.

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

## **1.6**

**1.6.1** Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2014 und 2015. Somit ist in casu das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2014 bis 2015 gültig gewesenen Fassungen massgebend. Darauf wird nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert.

**1.6.2** 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 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] 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 138 II 251 E. 2.3.4; 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 BVGer 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 BVGer 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 und Ärztinnen, Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen 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** 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).

**2.2.2.2** Gemäss Art. 35 Abs. 2 Bst. k MWSTV gelten namentlich medizinische Masseur und Masseurinnen als Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG.

**2.2.2.3** 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). Mit Blick auf die Zielsetzung des Gesetzgebers, nur die einen staatlich anerkannten Heilberuf ausübenden Leistungserbringer von der Ausnahme profitieren zu lassen, kann nach konstanter Rechtsprechung dabei 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-3053/2021, A-3055/2021 vom 30. November 2022 E. 2.2.2.2 [teilweise bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C\_87/2023 vom 24. August 2023 {zur Publikation vorgesehen}]; A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.2.2; 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** 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 BVGer A-3053/2021, A-3055/2021 vom 30. November 2022 [teilweise bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C\_87/2023 vom 24. August 2023 {zur Publikation vorgesehen}] E. 2.2.4; A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.4; zum aMWSTG: Urteil des BGer 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.

**2.2.4** Der Gesetzgeber hat aus sozialpolitischen Gründen nur gewisse Umsätze im Gesundheitswesen ausgenommen, wobei dabei die

Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen steuerbaren und ausgenommenen Leistungen bewusst in Kauf genommen wurden. Diese Abgrenzungsschwierigkeiten zeigten sich bereits in der ursprünglichen Ratsdebatte (zu Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG, welcher lediglich mit redaktionellen Änderungen in den Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG überführt worden ist). Dabei wurde das Abstellen auf die kantonalen 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-3053/2021, A-3055/2021 vom 30. November 2022 [teilweise bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C\_87/2023 {zur Publikation vorgesehen}] E. 2.2.5; A-389/2017 vom 13. September 2017 E. 2.3.5).

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 (SRK; Entscheid der SRK 2003-126 vom 19. April 2005 E. 3b/bb [zum aMWSTG; bestätigt durch das BGer 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). Im Urteil 9C\_87/2023 vom 24. August 2023 hat das Bundesgericht dies bestätigt und [mit Bezug auf das MWSTG] überdies festgehalten, dass die fragliche Regelung nicht offensichtlich Grundrechte verletze (Urteil des BGer 9C\_87/2023 vom 24. August 2023 [zur Publikation vorgesehen] E. 5.2 in fine).

## 2.2.5

**2.2.5.1** Zum Begriff der medizinischen Masseure und Masseurinnen wurde in Ziff. 2.11 MBI 21 – in der am 6. Juli 2013 publizierte, im streitbetreffenden Zeitraum geltende Fassung – Folgendes ausgeführt:

«Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten medizinische Masseure und Masseurinnen, die im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung als medizinischer Masseur oder medizinische Masseurin 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.»

Die am 9. Mai 2023 publizierte Fassung ist – soweit vorliegend interessierend – gleichlautend (Ziff. 2.1.11 umfasst den ersten Absatz und den letzten Satz des zweiten Absatzes und Ziff. 1.5.2 [Erster Satz] erfasst den übrigen Teil des zweiten Absatzes).

**2.2.5.2** Die Kategorie des «ambulanten Behandlungszentrums» fand sich in der am 6. Juli 2013 publizierte Fassung in Ziff. 5. Diese hielt – soweit vorliegend interessierend – Folgendes fest:

### «5.1 Begriff und Voraussetzungen

(...)

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten ambulante Behandlungszentren,

- in denen gewährleistet ist, dass eine oder mehrere als Erbringer von Heilbehandlungen gemäss Ziffer 2 [Angehörige von Heil- und Pflegeberufen] anerkannte Personen zu 100 % anwesend sind; und
- die im Besitz der kantonalen Institutsbewilligung sind, soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist.

Erfüllt ein Zentrum diese Voraussetzungen nicht, sind sämtliche durch das Zentrum erbrachten Leistungen zum massgebenden Satz steuerbar, mit Ausnahme der Heilbehandlungen, die von einer Person durchgeführt werden, die gemäss Ziffer 2 als Erbringer von Heilbehandlungen anerkannt ist. Das Zentrum muss nachweisen können, dass die Behandlung von dieser Person erbracht wurde. (...)

### 5.2 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

a. Heilbehandlungen (...), die unter Aufsicht und Verantwortung einer gemäss Ziffer 2 als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannten Person durchgeführt und im Namen des Behandlungszentrums in Rechnung gestellt werden. (...)).».

**2.2.6** Diese Ziffer (Ziff. 5 MBI 21 in der hier einschlägigen Fassung) wurde per 9. Mai 2023 im Rahmen einer Praxispräzisierung / erstmaligen Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte geändert. Gemäss dieser Fassung (Ziff. 2.3 Ambulante Behandlungszentren [zuletzt abgerufen am 31. Oktober 2023]) gilt – soweit von der vorher geltenden Fassung abweichend und hier interessierend – Folgendes:

### «2.3.1 Begriff und Voraussetzungen

(...)

Als Erbringer von Heilbehandlungen gelten ambulante Behandlungszentren,

- in denen die Heilbehandlungen erbringende Person oder erbringenden Personen Angehörige von Heil- und Pflegeberufen nach Ziffer 2.1 sind oder die Heilbehandlungen unter der Verantwortung von Angehörigen von Heil- und Pflegeberufen gemäss Ziffer 2.1 erbringen.

Werden vom selben Betreiber mehrere Einrichtungen betrieben, muss in jeder Einrichtung ein Angehöriger eines Heil- und Pflegeberufes nach Ziffer 2.1 anwesend sein;

- die im Besitz der kantonalen Institutsbewilligung sind, soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist.

Ist nach kantonalem Recht keine Bewilligung für die Eröffnung oder den Betrieb des ambulanten Behandlungszentrums erforderlich, z.B. weil es ausreicht, wenn der Leiter des Zentrums eine Berufsausübungsbewilligung besitzt, muss nur die erste Voraussetzung erfüllt sein. (...)

## **2.3.2 Leistungen von ambulanten Behandlungszentren**

### **2.3.2.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen**

a. Heilbehandlungen (...), die unter Aufsicht und Verantwortung einer gemäss Ziff. 2.1 als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannten Person durchgeführt werden. Von der Steuer ausgenommen sind nur Heilbehandlungen, die nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen und in der kantonalen Bewilligung (falls vorhanden) aufgeführt sind. (...)

Heilbehandlungen ausserhalb der Einrichtung (z.B. in einem Fitnesscenter) sind nur dann von der Steuer ausgenommen, wenn der Leistungserbringer ein Angehöriger eines Heil- oder Pflegeberufes nach Ziff. 2.1 und im Besitz einer kantonalen Berufsausübungsbewilligung oder nach kantonalem Recht zur Erbringung von Heilbehandlungen berechtigt ist. Sind diese Voraussetzungen

nicht erfüllt, sind die Behandlungen steuerbar (Fehlen der verantwortlichen Person im Sinne von Ziff. 2.3.1). (...)»

### **2.3** Zu den MWST-Branchen-Infos der ESTV ist Folgendes festzuhalten:

**2.3.1** In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen, die nicht ausschliesslich verwaltungsinternen Charakter haben, ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter – einschliesslich der MWST-Branchen-Infos – stellen Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder steuerpflichtige Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise der Gesetzesauslegung darlegen. Sie statuieren keine neuen Rechte und Pflichten für Private, sondern dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BGE 146 I 105 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.1; BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019, Art. 65 N. 9 f.).

Die Verwaltungsverordnungen bzw. Praxisfestlegungen sind für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 1.5.1; A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1).

**2.3.2** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.2). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrundeliegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 II 359 E. 5.3; 146 I 105 E. 4.1; 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine blosse nicht schriftlich

festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3; 2007/41 E. 4.1; Urteil des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 1.5.2).

### 3.

Das Gesundheitsgesetz des Kantons Zürich vom 2. April 2007 (GesG/ZH, LS 810.1, in den hier relevanten Fassungen) regelt im 2. Teil «Die Berufe im Gesundheitswesen», 1. Abschnitt «Allgemeine Bestimmungen», die «Bewilligungs- und anzeigepflichtigen Berufstätigkeiten».

**3.1** § 3 GesG/ZH führt die Tätigkeiten auf, deren selbständige Berufsausübung bewilligungspflichtig ist. Gemäss Abs. 1 dieser Bestimmung benötigt eine Bewilligung der Direktion [der für das Gesundheitswesen zuständigen Direktion des Regierungsrates], wer fachlich eigenverantwortlich sowie berufsmässig oder im Einzelfall gegen Entgelt: a. Krankheiten, Verletzungen, sonstige gesundheitliche Beeinträchtigungen oder Schwangerschaften nach den Erkenntnissen der anerkannten Wissenschaften oder im Rahmen der wissenschaftlichen Forschung feststellt oder behandelt, b. sich in einem Beruf betätigt, den die Krankenversicherungsgesetzgebung zur Gruppe der Leistungserbringer zählt, c. übertragbare, die Allgemeinheit gefährdende Krankheiten feststellt oder behandelt, d. Verrichtungen zur Veränderung der Empfängnis- und Zeugungsfähigkeit vornimmt, e. instrumentale Eingriffe in den Körperöffnungen oder körperverletzend unter der Haut vornimmt: (...), f. Arzneimittel und Medizinprodukte in Verkehr bringt, deren Abgabe nach Bundesrecht bewilligungspflichtig ist, g. unter einem eidgenössisch anerkannten Diplom der Komplementärmedizin tätig wird. § 3 Abs. 2 GesG/ZH ist vorliegend nicht einschlägig.

Im 2. Abschnitt «Die bewilligungspflichtigen Berufe im Einzelnen» wird in § 25 ff. GesG/ZH näher auf die Bewilligungspflicht zur selbständigen Ausübung von Medizinalberufen nach Bundesrecht (§ 25 GesG/ZH), zur Führung einer ärztlichen Privatapotheke (§ 25 a GesG/ZH), zur selbständigen Tätigkeit als Drogistin oder Drogist (§ 26 GesG/ZH), als Hebamme (§ 30 GesG/ZH) und zur selbständigen zahnprothetischen Tätigkeit (§ 31 ff. GesG/ZH) eingegangen. Die Voraussetzungen für die Bewilligung zur Ausübung der weiteren nach § 3 bewilligungspflichtigen Berufe im Gesundheitswesen regelt der Regierungsrat durch Verordnung (§ 34 GesG/ZH). Gestützt darauf erliess der Regierungsrat die Verordnung über die nicht-universitären Medizinalberufe vom 24. November 2010 (nuMedBV/ZH, LS 811.21). Gemäss § 2 nuMedBV/ZH ist die selbständige Ausübung

folgender Berufe bewilligungspflichtig: Akupunkteurin und Akupunkteur (Bst. a), Dentalhygienikerin und Dentalhygieniker (Bst. b), Drogistin und Drogist (Bst. c), Ergotherapeutin und Ergotherapeut (Bst. d), Ernährungsberaterin und Ernährungsberater (Bst. e), Hebamme (Bst. f), Leiterin und Leiter eines medizinischen Labors (Bst. g), Logopädin und Logopäde (Bst. h), Optometristin und Optometrist (Bst. i), Pflegefachperson (Bst. j), Physiotherapeutin und Physiotherapeut (Bst. k), Podologin und Podologe (Bst. l) sowie Zahnprothetikerin und Zahnprothetiker (Bst. m).

**3.2** § 6 GesG/ZH regelt die Bewilligungspflicht für die Beschäftigung unselbstständig Tätiger. Gemäss § 6 Abs. 1 GesG/ZH bedarf einer Bewilligung der Gesundheitsdirektion, wer eine Person beschäftigen will, die unter seiner fachlichen Verantwortung Tätigkeiten gemäss § 3 vornehmen soll. Der Regierungsrat kann die Beschäftigung unselbstständig Tätiger in bestimmten Berufen von der Bewilligungspflicht ausnehmen (§ 6 Abs. 2 GesG/ZH). Gemäss § 7 Abs. 1 nuMedBV/ZH ist die Beschäftigung unselbstständig tätiger nichtuniversitärer Medizinalpersonen nicht bewilligungspflichtig.

#### 4.

**4.1** Im vorliegenden Fall ist streitig, ob die von der Beschwerdeführerin erzielten Umsätze aus an den Satellitenstandorten des Standorts (Standort B. \_\_\_\_\_) durchgeführten medizinischen Massagen als Entgelte für eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifizieren.

Unbestritten ist, dass es sich bei den streitbetroffenen, von der Beschwerdeführerin durchgeführten medizinischen Massagen um *Heilbehandlungen* im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 34 MWSTV handelt (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.3).

Umstritten und vorliegend zu prüfen ist, ob

- 1) die an den Satellitenstandorten des Standorts (Standort B. \_\_\_\_\_) durchgeführten Heilbehandlungen von der Steuer ausgenommen sind, weil sie von Leistungserbringer (den medizinischen Masseurinnen und Masseuren) durchgeführt wurden, die über eine Berufsausübungsbeurteilung i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG verfügen (nachfolgend E. 5); *oder*
- 2) die an den Satellitenstandorten des Standorts (Standort B. \_\_\_\_\_) durchgeführten Heilbehandlungen von der Steuer ausgenommen sind,

weil die Satellitenstandorte als «ambulante Behandlungszentren» selbst als Erbringer von Heilbehandlungen i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifizieren und die übrigen Voraussetzungen dafür erfüllt sind (nachfolgend E. 6).

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** Medizinische Masseur und Masseurinnen gelten als Angehörige von Heil- und Pflegeberufen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG (vgl. E. 2.2.2.2). Sie verfügen über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne dieser Bestimmung, wenn sie *entweder* im Besitz der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung (Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV) *oder* zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sind (Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV; vgl. E. 2.2.2.3).

**5.1.2** Den Akten lassen sich keine Hinweise entnehmen, wonach die in den streitbetroffenen Satellitenstandorten im relevanten Zeitraum tätig gewesen sind medizinischen Masseur und Masseurinnen über eine kantonale Bewilligung im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTV verfügt hätten. Dies wird von der Beschwerdeführerin auch nicht geltend gemacht. Eine solche Bewilligung ist gemäss dem anwendbaren kantonalen Recht für den Beruf der medizinischen Masseur und Masseurinnen auch nicht erforderlich (vgl. nachfolgend E. 5.4.2).

**5.2** Die Beschwerdeführerin vertritt dagegen die Auffassung, die betreffenden medizinischen Masseur und Masseurinnen seien im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen und daher als Erbringer von Heilbehandlungen anzuerkennen. Dies ergebe sich aus § 7 nuMedBV/ZH und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (Beschwerde, Ziff. IV.B.5).

**5.3** Gemäss der Vorinstanz verfügten die betreffenden medizinischen Masseur und Masseurinnen über keine Zulassung zur Ausübung der Heilbehandlung nach kantonalem Recht i.S.v. Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV. Der Beruf des medizinischen Masseurs bzw. der medizinischen Masseurin figuriere weder im Gesundheitsgesetz des Kantons Zürich noch in der darauf basierenden Verordnung des Regierungsrats unter den jeweils einzeln genannten bewilligungspflichtigen Berufen. Für diese Berufsgruppe sei auch keine ausdrückliche Zulassung normiert. Vielmehr werde auf kantonalgesetzlicher Stufe (lediglich) geduldet, dass Personen als medizinische



Masseurinnen bzw. Masseure arbeiteten, was die Tatbestandsvoraussetzungen von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV klar nicht erfülle.

## 5.4

**5.4.1** Rechtsprechungsgemäss kann unter der Zulassung zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung gemäss Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV 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 Steuerausnahmegvorschrift. Genügend ist lediglich eine Grundlage im kantonalen Recht, wonach die Ausübung der Heilbehandlung ausdrücklich zugelassen ist (vgl. E. 2.2.2.3).

**5.4.2** Wie die Vorinstanz zutreffend festhält, ist mit Bezug auf den Beruf der medizinischen Masseurinnen und Masseure weder im Gesundheitsgesetz des Kantons Zürich noch in der dazugehörenden Verordnung eine Bewilligungspflicht vorgesehen. Der Beruf figuriert weder unter den in § 25-33 GesG/ZH genannten bewilligungspflichtigen Berufen, noch in der Auflistung bewilligungspflichtiger nichtuniversitärer Medizinalberufe in § 2 nuMedBV/ZH (vgl. E. 3.1). Die Durchführung von medizinischen Massagen ist demnach gemäss § 3 Abs. 1 GesG/ZH i.V.m. § 2 nuMedBV/ZH (e contrario) nicht bewilligungspflichtig (vgl. mit Bezug auf die vergleichbare Situation von nichtinvasiven Tätigkeiten im Bereich der nichtärztlichen Alternativ- und Komplementärmedizin: Urteil des BVGer A-3053/2021, A-3055/2021 vom 30. November 2022 E. 3.5.2 [teilweise bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_87/2023 vom 24. August 2023 {zur Publikation vorgesehen}]). Im Gegenzug lässt sich der kantonalen Gesetzgebung aber auch keine ausdrückliche Zulassung für diese Berufsgruppe entnehmen. Medizinische Masseure und Masseurinnen werden im GesG/ZH und in der nuMedBV/ZH nicht namentlich erwähnt.

**5.4.3** Insoweit die Beschwerdeführerin in § 7 nuMedBV/ZH eine ausdrückliche Zulassung der durch medizinische Masseure und Masseurinnen durchgeführten Heilbehandlungen erkennen will, kann ihr nicht gefolgt werden. Zum einen regelt § 7 nuMedBV/ZH – wie die Vorinstanz zutreffend erkennt – die Beschäftigung unselbständig tätiger nichtuniversitärer Medizinalpersonen und nicht die Berufsausübung als solche. Eine ausdrückliche Zulassung der Berufsausübung von medizinischen Masseuren und Masseurinnen kann darin bereits aus diesem Grund nicht erkannt werden. Zum anderen ergibt sich aus dem Zusammenhang von § 7 Abs. 1 nuMedBV/ZH mit der Delegationsnorm § 6 Abs. 2 GesG/ZH, dass Berufe, deren

selbstständige Berufsausübung gar nicht bewilligungspflichtig ist, von § 7 nuMedBV/ZH nicht erfasst sind. Einer Bewilligung bedarf die Beschäftigung unselbstständig Tätiger gemäss § 6 Abs. 1 GesG/ZH nur dann, wenn die unselbstständig tätige Person unter fachlicher Verantwortung *Tätigkeiten gemäss § 3*, d.h. bewilligungspflichtige Tätigkeiten, vornehmen soll (vgl. E. 3.1). Von dieser Bewilligungspflicht kann der Regierungsrat kraft der in § 6 Abs. 2 GesG/ZH verankerten Delegation die Beschäftigung unselbstständig Tätiger in bestimmten Berufen *ausnehmen*, was er mit § 7 Abs. 1 nuMedBV/ZH mit Bezug auf die Beschäftigung unselbstständig tätiger nichtuniversitärer Medizinalpersonen getan hat. Da jedoch für den Beruf der medizinischen Masseur und Masseurinnen unbestrittenermassen keine Bewilligungspflicht für die selbstständige Berufsausübung besteht und deren Tätigkeiten nicht unter die gemäss § 3 GesG/ZH bewilligungspflichtigen Tätigkeiten fallen, ist auch die Beschäftigung unselbstständig tätiger medizinischer Masseur und Masseurinnen nicht bewilligungspflichtig gemäss § 6 Abs. 1 GesG/ZH. Die in § 7 Abs. 1 nuMedBV/ZH normierte Ausnahme von der Bewilligungspflicht greift daher mit Bezug auf die medizinischen Masseur und Masseurinnen nicht.

**5.4.4** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die kantonale Gesetzgebung keine ausdrückliche Zulassung der Ausübung von medizinischen Massagen vorsieht. Da es gemäss der Rechtsprechung aber einer solchen ausdrückliche Zulassung bedarf und ein blosses Dulden nicht ausreicht, sind die Voraussetzungen von Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV vorliegend nicht erfüllt.

**5.4.5** Nichts anderes ergibt sich aus dem Verweis der Beschwerdeführerin auf die Urteile des BGer 2C\_769/2018 vom 11. Januar 2019 und 2C\_476/2017 vom 21. August 2018. In jenen Fällen erkannte das Bundesgericht, dass mit Bezug auf den Beruf des Osteopathen bzw. der Osteopathin im Kanton Zürich eine kantonale geregelte Zulassung i.S.v. Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTV existiert (Urteile des BGer 2C\_769/2018 vom 11. Januar 2019 E. 2.3.2 f.; 2C\_476/2017 vom 21. August 2018 E. 4.9). Dies wurde jedoch damit begründet, dass für die selbstständige Berufsausübung unter dem Titel des von der Schweizerischen Konferenz der Gesundheitsdirektorinnen und Direktoren verliehenen interkantonalen Diploms als Osteopath oder der Osteopathin eine Bewilligung der Gesundheitsdirektion gemäss § 65 GesG/ZH i.V.m. § 9 Abs. 1 Bst. c nuMedBV/ZH erforderlich ist (Urteil des BGer 2C\_476/2017 vom 21. August 2018 E. 4.9). Ein solche «Titelführungsbewilligung» ist für den Beruf der medizinischen Masseur und Masseurinnen unbestrittenermassen nicht vorgesehen.

**5.4.6** Da die betreffenden medizinischen Masseure und Masseurinnen nach dem Ausgeführten über keine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 35 Abs. 1 MWSTV verfügten, sind ihre Leistungen grundsätzlich steuerbar.

## 6.

In einem nächsten Schritt ist zu beurteilen, ob die Satellitenstandorte als «ambulante Behandlungszentren» selbst als Erbringer von Heilbehandlungen i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifizieren.

### 6.1

**6.1.1** Die Kategorie des «ambulanten Behandlungszentrums» wird in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG nicht erwähnt. In Auslegung des Gesetzes (und der Verordnung) konkretisiert die Verwaltung diese Norm – in der im streitbetreffenen Zeitraum geltenden Fassung – in Ziff. 5 MBI 21 (vgl. E. 2.2.5.2, 2.3.1; zur Praxis gestützt auf Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG vgl. bereits die Urteile des BVGer A-310/2009 vom 7. Mai 2010 E. 3.2; A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 3.2). Demnach gelten ambulante Behandlungszentren als Erbringer von Heilbehandlungen, in denen 1) gewährleistet ist, dass eine oder mehrere als Erbringer von Heilbehandlungen gemäss Ziffer 2 anerkannte Personen *zu 100% anwesend sind* und 2) die im Besitz der kantonalen Institutsbewilligung sind, soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist. Heilbehandlungen, die im Namen des Behandlungszentrums in Rechnung gestellt werden, gelten als von der Steuer ausgenommene Leistungen, wenn sie *unter Aufsicht und Verantwortung* einer gemäss Ziffer 2 als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannten Person durchgeführt werden (vgl. E. 2.2.5.2). Auch gemäss der aktuellen Fassung der MBI 21 gelten ambulante Behandlungszentren u.a. dann als Erbringer von Heilbehandlungen, wenn sie im Besitz der kantonalen Institutsbewilligung sind, soweit eine solche nach kantonalem Recht erforderlich ist und Heilbehandlungen *unter der Verantwortung* von Angehörigen von Heil- und Pflegeberufen gemäss Ziffer 2.1 erbringen; wobei in jeder Einrichtung ein Angehöriger eines Heil- und Pflegeberufes nach Ziffer 2.1 *anwesend* sein muss, wenn vom selben Betreiber mehrere Einrichtungen betrieben werden (vgl. E. 2.2.6).

**6.1.2** Bei der MBI 21 handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung (vgl. E. 2.3.1). Als solche ist sie für das Bundesverwaltungsgericht nicht verbindlich. Das Bundesverwaltungsgericht berücksichtigt Verwaltungsverordnungen bei seinen Entscheidungen jedoch mit, sofern diese eine dem

Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen (E. 2.3.2).

**6.2** Die Beschwerdeführerin macht geltend, die betroffenen Satellitenstandorte seien als «ambulante Behandlungszentren» gemäss Ziff. 5.1 der MBI 21 zu qualifizieren. Es sei, so die Beschwerdeführerin, nicht erforderlich, dass eine als Erbringerin von Heilbehandlungen anerkannte Person zu 100% *physisch* in dem ambulanten Behandlungszentrum anwesend sei, damit die unter ihrer Aufsicht und Verantwortung erbrachten Heilbehandlungen als von der Steuer ausgenommen qualifizierten. Die ESTV gehe von der falschen Annahme aus, dass zwingend eine 100%-ige physische Präsenz einer anerkannten Person gegeben sein müsse, um qualitativ hochstehende medizinische Massageleistungen zu erbringen. Die enge Auslegung der ESTV würde bedeuten, dass eine anerkannte Person bei jeder medizinischen Massage neben den Masseuren stehen müsste, damit die Steuerausnahme erfüllt sei, wodurch im Ergebnis medizinische Massagen aufgrund der hohen Kosten nicht mehr angeboten werden könnten. Zudem sei mit «Aufsicht und Verantwortung» nach dem allgemeinen Sprachgebrauch nicht zwingend eine 100%-ige physische Anwesenheit gemeint. Es seien auch die erkennbaren Komplikations- und Schadensrisiken der jeweiligen Leistung zu berücksichtigen. Bei der Therapie durch medizinische Masseure handle es sich um eine äusserst risikoarme Behandlung, entsprechend bedürfe es keiner ständigen (physischen) Aufsicht, um die Verpflichtungen der Überwachung adäquat vornehmen zu können. Schliesslich sei bei grossen ambulanten Zentren, welche mehrere Gebäude als Teil eines Campus erfassten, auch nicht erforderlich, dass in allen Gebäuden eine 100%-ige physische Präsenz einer anerkannten Person gegeben sei (Beschwerde, Ziff. IV.B.3).

**6.3** Die Vorinstanz ist dagegen der Auffassung, die Satellitenstandorte des Standorts (Standort B. \_\_\_\_\_) könnten nicht als ambulante Behandlungszentren und somit als Erbringer von Heilbehandlungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifiziert werden (Einspracheentscheid, Ziff. II.3.3). Gemäss Ziff. 5.1 MBI 21 sei dafür u.a. vorausgesetzt, dass eine oder mehrere als Erbringer von Heilbehandlungen gemäss Ziff. 2 MBI 21 anerkannte Personen zu 100% anwesend sind. Diese Regelung stehe im Einklang mit dem Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG und Art. 35 Abs. 2 MWSTV, da ambulante Behandlungszentren in diesen Bestimmungen gar nicht als Leistungserbringer aufgeführt seien. Es handle sich um eine Erweiterung der ESTV in der Praxis, da andernfalls selbst die von Ärzten in diesen Ambulatorien erbrachten Heilbehandlungen, sofern sie nicht

im Namen und auf Rechnung des Arztes fakturiert wurden, der Steuer unterlägen. Da das Gesetz nach seinem Wortlaut die Steuerausnahme nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG insbesondere an das Vorliegen einer «Berufsausübungsbewilligung» knüpfe und ein Behandlungszentrum diese Voraussetzung selbstredend nicht erfüllen könne, müsse die Voraussetzung mindestens von einer im betreffenden Behandlungszentrum anwesenden Person erfüllt werden.

Dies sei bei den streitbetroffenen Satellitenstandorten nicht der Fall, da die betreffenden, an diesen Satellitenstandorten tätigen medizinischen Masseure und Masseurinnen über keine Berufsausübungsbewilligung im Sinne Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG verfügen würden. Es genüge für die Qualifikation als ambulantes Behandlungszentrum aufgrund der gesetzlichen Vorgaben nicht, wenn die medizinischen Masseure und Masseurinnen lediglich per Videokonferenz auf die Kompetenzen der Therapieleiterin des Standorts (Standort B. \_\_\_\_\_) oder der Ärzte und Physiotherapeuten an anderen Standorten zurückgreifen könnten.

## 6.4

**6.4.1** Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, ist für die in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG vorgesehene Steuerausnahme im Sinne einer subjektiven Voraussetzung erforderlich, dass die Leistungserbringerinnen und Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen (vgl. E. 2.2). Damit soll sichergestellt werden, dass nur solche Leistungserbringer von der Ausnahmeregelung profitieren, die einen staatlich anerkannten Heilberuf ausüben (vgl. E. 2.2.2.3; Urteil des BGer 2A.331/2005 vom 9. Mai 2006 E. 3.1 [zu Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG]). Ambulante Behandlungszentren werden weder in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG noch in Art. 35 Abs. 2 MWSTV ausdrücklich erwähnt. Als juristische Personen können sie auch nicht selber über eine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 35 Abs. 1 MWSTV i.V.m. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG verfügen. Soweit sie gemäss der Praxis der ESTV dennoch als Leistungserbringer im Sinne dieser Bestimmungen angesehen werden können, muss die in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG verankerte subjektive Voraussetzung aber erfüllt sein, da die Praxis andernfalls in klarem Widerspruch zum Gesetzeswortlaut stehen würde. In Konkretisierung dieser subjektiven Voraussetzung fordert die ESTV bei ambulanten Behandlungszentren u.a., dass eine oder mehrere Leistungserbringer, die über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen, *zu 100% anwesend sind* (so Ziff. 5.1 MBI 21 in der Fassung vom 6. Juli 2013) bzw. *in jeder Einrichtung anwesend sind*, wenn vom selben Betreiber mehrere Einrichtungen betrieben werden (so Ziff. 2.3.1 MBI 21 in der

Fassung vom 9. Mai 2023) und dass die Heilbehandlungen *unter deren Aufsicht und Verantwortung* erbracht werden. Inwiefern diese Ordnung Art. 21 Abs. Ziff. 3 MWSTG verletzen soll, wird von der Beschwerdeführerin nicht dargetan und ist für das Bundesverwaltungsgericht auch nicht ersichtlich (vgl. dazu bereits Urteil des BVGer A-6516/2016 vom 13. September 2017 E. 5.1 [zur in dieser Hinsicht gleichgelagerten Verwaltungspraxis zu Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG]).

**6.4.2** Die Regelung gemäss Ziff. 5.1 MBI 21 stellt auch eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG dar. Sie ermöglicht es ambulanten Behandlungszentren, als Leistungserbringer unter bestimmten Voraussetzungen in den Genuss der Steuerausnahme zu kommen, selbst wenn die Heilbehandlungen nicht von anerkannten Leistungserbringern (Inhabern einer Berufsausübungsbewilligung i.S.v. Art. 35 Abs. 1 MWSTV) selbst, sondern lediglich unter deren Aufsicht und Verantwortung durchgeführt werden. Gleichzeitig wird mit der Anwesenheitspflicht (im ambulanten Behandlungszentrum bzw. in jeder dazugehörenden Einrichtung) eines Bewilligungsinhabers gewährleistet, dass ein ausreichender Bezug zu einem Leistungserbringer, der die subjektive Voraussetzung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG erfüllt, besteht. Nicht entscheidend ist dabei, ob die Anwesenheit eines Leistungserbringers oder einer Leistungserbringerin, die über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen, erforderlich ist, um qualitativ hochstehende Behandlungen zu gewährleisten oder Komplikations- und Schadensrisiken zu begegnen. Die subjektive Voraussetzung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG dient nicht der Qualitätssicherung, sondern soll wie erwähnt gewährleisten, dass nur solche Leistungserbringer von der Ausnahmeregelung profitieren, die einen staatlich anerkannten Heilberuf ausüben. Dies ist gerade nicht der Fall, wenn ein Leistungserbringer oder eine Leistungserbringerin mit Berufsausübungsbewilligung lediglich im Bedarfsfall per Videokonferenz zugeschaltet werden kann.

**6.5** Im relevanten Zeitraum waren in den Satellitenstandorten des Standorts (Standort B. \_\_\_\_\_) keine Leistungserbringer, die über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen, zu 100% anwesend.

**6.5.1** Die im relevanten Zeitraum in diesen Standorten tätig gewesenen medizinischen Masseur und Masseurinnen verfügten über keine Berufsausübungsbewilligung im Sinne von Art. 35 Abs. 1 MWSTV (vgl. E. 6.1.2). Es handelt sich demnach nicht um «gemäss Ziff. 2 anerkannte Personen» im Sinne von Ziff. 5.1 MBI 21 (vgl. E. 2.2.5.1).

**6.5.2** Frau C.\_\_\_\_\_, die (damalige) Therapie-Leiterin des Standorts (Standort B.\_\_\_\_\_), verfügt über eine Berufsausübungsbewilligung als Physiotherapeutin des Kantons Zürich und war im fraglichen Zeitraum zu 100% angestellt (Einspracheentscheid, Ziff. II.3.3.4; Schreiben der Beschwerdeführerin vom 9. Juli 2021 inkl. Beilage, Akten der Vorinstanz Nr. 5). Sie gilt demnach unbestrittenermassen als «gemäss Ziffer 2 anerkannte Person» im Sinne der Ziff. 5 MBI 21. Jedoch war sie im relevanten Zeitraum an den Satellitenstandorten nicht zu 100% physisch anwesend, sondern am Standort (Standort B.\_\_\_\_\_) tätig (Beschwerde, Ziff. IV.A.2.2, Ziff. IV.B.4.1.c). Die Satellitenstandorte befinden sich alle in einer Distanz von 15 – 25 km zum Standort (Standort B.\_\_\_\_\_) und ein physisches Eintreffen ist – wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt – nur innerhalb eines Zeitraums von 20-25 Minuten möglich.

**6.5.3** Auch die Neufassung vom 9. Mai 2023 in Ziff. 2.3.1 MBI 21 hält am Kriterium der (physischen) Anwesenheit fest (vgl. E. 2.2.6), so dass eine Anwendung auch der neuen Praxis im vorliegenden Fall nicht zu einem anderen Ergebnis führt. Im Unterschied zu Ziff. 5 MBI 21 formuliert allerdings Ziff. 2.3.1 MBI 21 klar(er), dass in jeder Einrichtung ein Angehöriger eines Heilberufes anwesend sein muss, wenn vom selben Betreiber mehrere Einrichtungen betrieben werden, (vgl. E. 2.2.6). Dies war bei den Satellitenstandorten des Standorts (Standort B.\_\_\_\_\_) im streitbetroffenen Zeitraum gerade nicht der Fall.

**6.5.4** Die Vorinstanz hat demnach zu Recht festgehalten, dass die betroffenen Satellitenstandorte nicht als Erbringer von Heilbehandlungen i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG qualifizierten.

**6.6** Insoweit die Beschwerdeführerin eine fehlerhafte Auslegung der in Ziff. 5.1 MBI 21 genannten Voraussetzungen durch die Vorinstanz oder eine Verletzung der Ziff. 5.1 MBI 21 rügen will, ist nicht weiter auf ihre Ausführungen einzugehen. Zum einen schafft die MBI 21 als Verwaltungsverordnung keine eigenständigen Rechte und Pflichten und kann unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen (vgl. E. 2.3.2). Zum anderen berücksichtigt das Bundesverwaltungsgericht die MBI 21 Ziff. 5, soweit sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG darstellt. Dies ist – wie oben dargelegt – bei der in Ziff. 5.1 MBI 21 festgehaltenen Regelung, soweit sie u.a. die *physische Anwesenheit* eines anerkannten Leistungserbringers (mit Berufsausübungsbewilligung i.S.v. Art. 35 Abs. 1 MWSTV) voraussetzt, der Fall (vgl.

E. 6.4.2). Unter diesen Umständen hat das Bundesverwaltungsgericht die Praxis der ESTV nicht weiter zu prüfen, denn es ist nicht Aufgabe des Gerichts, als Zweitinterpret des der Verwaltungsverordnung zugrundeliegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (E. 2.3.2).

**6.7** Zusammengefasst können die Satellitenstandorte des Standorts (Standort B. \_\_\_\_\_) im fraglichen Zeitraum nicht als Erbringer von Heildienstleistungen qualifiziert werden. Die im fraglichen Zeitraum erzielten Umsätze aus an den Satellitenstandorten des Standorts (Standort B. \_\_\_\_\_) durchgeführten medizinischen Massagen qualifizieren gestützt auf Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG nicht als Entgelte für eine von der Steuer ausgenommene Leistung.

## **7.**

**7.1** In rechnerischer Hinsicht wird die Nachforderung nicht beanstandet. Fehler bei der Berechnung der Nachforderung sind für das Bundesverwaltungsgericht auch nicht ersichtlich.

**7.2** Nach dem Ausgeführten erweist sich der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 3. November 2022 als rechtens. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.2.2 und 1.3).

## **8.**

**8.1** Die Verfahrenskosten sind ausgangsgemäss der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 8'500.– festzusetzen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlten Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**8.2** Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

*(Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite).*



**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 8'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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 Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)