



Kommentar zu: Urteil: [9C\\_87/2023](#) vom 24. August 2023 zur Publikation vorgesehen  
Sachgebiet: Öffentliche Finanzen und Abgaberecht  
Gericht: Bundesgericht  
Spruchkörper: III. öffentlich-rechtliche Abteilung  
dRSK-Rechtsgebiet: **Gesundheitsrecht**

[De](#) | [Fr](#) | [It](#)

## Regelung der Berufsausübung von Naturheilpraktikern und Mehrwertsteuerbefreiung

### Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung auf Leistungen von Naturheilpraktikerinnen und Naturheilpraktikern in den Kantonen Aargau und Zürich

#### Autor / Autorin

Daniel Donauer, Karina Rovnak



#### Redaktor / Redaktorin

Michael Waldner

VISCHER

*Im vorliegenden Urteil befasste sich das Bundesgericht mit der Anwendung der gesetzlichen Mehrwertsteuerausnahme auf die von Naturheilpraktikerinnen und Naturheilpraktikern in verschiedenen Kantonen erbrachten Heilbehandlungen. Das Bundesgericht hielt in diesem Zusammenhang fest, dass ausschliesslich Leistungen von Naturheilpraktikerinnen und Naturheilpraktikern, die über eine im kantonalen Recht geregelte positive Berufsausübungsbewilligung verfügen oder ausdrücklich zur selbständigen Berufsausübung zugelassen sind, von der Mehrwertsteuer befreit sind.*

#### Sachverhalt

[1] Die B. AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige 2), welche gemäss Handelsregistereintrag namentlich den Betrieb von Rehabilitationskliniken unter einheitlicher Führung an den Standorten U. und V. 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.

[2] Seit dem 1. Januar 2013 ist die Steuerpflichtige 2, zusammen mit diversen weiteren Gesellschaften der Unternehmensgruppe der A., Mitglied der MWST-Gruppe A. (nachfolgend: die 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 Löschdatum der Steuerpflichtigen 2 sowie der übrigen Einzelsteuersubjekte bzw. Gruppenmitglieder vom 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.

[3] 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 (mitgeteilt mittels Einschätzungsmitteilung Nr. 215'655 vom 16. Juli 2018). 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 (mitgeteilt mittels Einschätzungsmitteilung Nr. 215'654 vom 9. Juli 2018). Diese Nachsteuern rührten unter anderem aus der Aufrechnung von Mehrwertsteuern auf Umsätze aus ambulant erbrachten Leistungen im Bereich «Traditionelle Chinesische Medizin» (nachfolgend: TCM).

[4] Mit Schreiben vom 17. Dezember 2018 und vom 14. Januar 2019 wandte sich die damalige Vertreterin der Steuerpflichtigen 1 und 2 an die ESTV, bezahlte die Steuernachforderungen zwecks Vermeidung von Verzugszinsen unter ausdrücklichem Vorbehalt und bestritt die Steuernachforderungen im Zusammenhang mit Umsätzen aus ambulant erbrachten TCM-Leistungen.

[5] Mit Verfügung vom 7. Mai 2020 setzte die ESTV die mittels Einschätzungsmitteilung Nr. 215'655 vorgenommene Nachbelastung (von CHF 329'378) um den Betrag von CHF 19'755 herab und forderte für den streitbetroffenen Zeitraum (1. Januar 2012 bis 30. Juni 2013) noch 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 zum Schluss gelangt war, dass zusätzliche Umsätze im Umfang von CHF 323'845 aus ambulanten TCM-Leistungen (erbracht an diversen Standorten in den Kantonen St. Gallen, Thurgau, Zug und Zürich), welche im Rahmen der Kontrolle noch als steuerbar behandelt worden waren, aufgrund der nachträglich eingereichten Berufsausübungsbewilligungen als Entgelte aus steuerausgenommenen Heilbehandlungen zu qualifizieren seien. Ebenfalls mit Verfügung vom 7. Mai 2020 setzte die ESTV die mittels Einschätzungsmitteilung Nr. 215'654 vorgenommene Nachbelastung (von 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 begründete die ESTV die Gutschrift von CHF 79'085 zugunsten der Steuerpflichtigen 1 damit, dass zusätzliche Umsätze im Umfang von CHF 1'249'476 aus ambulanten TCM-Leistungen (erbracht an diversen Standorten in den Kantonen Basel-Stadt, St. Gallen, Thurgau, Zug und Zürich), welche im Rahmen der Kontrolle noch als steuerbar behandelt worden waren, aufgrund der nachträglich eingereichten Berufsausübungsbewilligungen als Entgelte aus steuerausgenommenen Heilbehandlungen zu qualifizieren seien.

[6] Die gegen die genannten Verfügungen vom 7. Mai 2020 erhobenen Einsprachen wurden mit zweien, jeweils am 31. Mai 2021 ergangenen Einspracheentscheiden abgewiesen. Im Rahmen der Begründungen führte die ESTV unter anderem aus, dass sämtliche seitens der Steuerpflichtigen 1 und 2 im vorliegend zu beurteilenden Zeitraum 2012 und 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](#) 2009, 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.

[7] Mit zwei Eingaben vom 1. Juli 2021 erhoben die Steuerpflichtigen 1 und 2 jeweils Beschwerde gegen die Einspracheentscheide vom 31. Mai 2021 beim Bundesverwaltungsgericht.

[8] Mit Urteil vom 30. November 2022 wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerden ab.

[9] Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 27. Januar 2023 beantragen die Steuerpflichtigen 1 und 2 das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 20. Dezember 2022 (recte: 30. November 2022) aufzuheben (Ziff. 1), die TCM-Heilbehandlungen als von der Steuer ausgenommene

Leistungen zu qualifizieren (Ziff. 2), die Mehrwertsteuerforderung für die Periode 2012 um CHF 116'912.83 und für das 1. und 2. Quartal 2013 um CHF 4 7'398.08 zu reduzieren (Ziff. 3), sowie die Mehrwertsteuerforderung für das 3. Quartal 2013 bis zum 4. Quartal 2016 um CHF 508'625 zu reduzieren (Ziff. 4). Eventualiter fordern sie die Rückweisung zwecks rechtlicher Beurteilung (Ziff. 5) und ergänzender Sachverhaltsfeststellung (Ziff. 6). Die ESTV beantragt mit Schreiben vom 23. Februar 2023, die Beschwerde infolge Eintritts der absoluten Verjährung betreffend die Steuerperiode 2012 im Umfang von CHF 116'912.83 gutzuheissen und im Übrigen voll umfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

## Erwägungen

*Das Bundesgericht zog unter anderem Folgendes in Erwägung (wie nachfolgend zitiert):*

[10] Sogenannte «unechte» Ausnahmen von der Steuerpflicht sind in Art. 21 Abs. 2 [MWSTG](#) aufgelistet als die von der Steuer ausgenommenen Leistungen (vgl. Urteile [2C\\_476/2017](#) vom 21. August 2018 E. 3.2; [2C\\_1076/2015](#) vom 9. Dezember 2016 E. 4.2.1). Zentral für den vorliegenden Fall sind Ziff. 2 und 3 genannter Liste: Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 [MWSTG](#) sind Spitalbehandlungen und die ärztliche Heilbehandlung in Spitälern im Bereich der Humanmedizin einschliesslich der damit eng verbundenen Leistungen, die von Spitälern sowie Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik erbracht werden, von der Steuer ausgenommen (stationäre Heilbehandlungen). **Auch ausgenommen von der Mehrwertsteuer sind gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 [MWSTG](#) (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 (Hervorhebung durch die Autoren) (E. 3.2).**

[11] Im *Kanton Aargau* benötigt u.a. eine Berufsausübungsbewilligung der zuständigen Behörde, wer fachlich selbständig 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](#); SAR 301.100 [in der für die Perioden relevanten Fassung]). Weiter benötigt u.a. eine Berufsausübungsbewilligung der zuständigen Behörde, wer fachlich selbständig eine Tätigkeit ausübt, die unter einem eidgenössisch anerkannten Diplom der Komplementärmedizin geregelt ist (§ 4 Abs. 1 Bst. g [GesG/AG](#)) (E. 4.2.1.1).

[12] 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 Fassung) 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) Bewilligungspflicht zur selbständigen 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 Ziff. 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 Abs. 1 Bst. f von der Bewilligungspflicht befreien kann). Diese Befreiung wurde mit der Einführung der Bewilligungspflicht für Naturheilpraktikerinnen und Naturheilpraktiker unter eidgenössisch anerkanntem Diplom (per 1. Januar 2018) aufgehoben (E. 4.2.1.2).

[13] Im *Kanton Zürich* benötigt eine Bewilligung der Direktion 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 des Gesundheitsgesetzes vom 2. April 2007 des Kantons Zürich [[GesG/ZH](#); LS 810.1; in der für die Perioden relevanten Fassung]). Eine Bewilligung der Direktion benötigt sodann, wer unter einem eidgenössisch anerkannten Diplom der Komplementärmedizin tätig wird (sog. «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, 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](#)) (**E. 4.2.2.1**).

[14] Im Kanton Zürich ist die selbständige Ausübung des Berufs als Akupunkteur oder Akupunkteurin im vorliegend zu beurteilenden Zeitraum bewilligungspflichtig (§ 2 Bst. a der Verordnung vom 24. November 2010 des Kantons Zürich über die nichtuniversitären Medizinalberufe [[nuMedBV/ZH](#); LS 811.21] i.V.m. § 3 Abs. 1 Bst. e [GesG/ZH](#)). Die Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung wird erteilt, wenn die gesuchstellende Person die fachlichen Voraussetzungen für eine Mitgliedschaft bei der Schweizerischen Berufsorganisation für Traditionelle Chinesische Medizin (SBO-TCM) erfüllt (§ 11 [nuMedBV/ZH](#)). Die Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung berechtigt Akupunkteure und Akupunkteurinnen zur Behandlung von Patienten und Patientinnen durch Einstechen von Akupunkturnadeln (§ 12 [nuMedBV/ZH](#)) (**E. 4.2.2.2**). 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 (**E. 4.2.2.3**).

[15] Im Lichte dieser kantonalen Gesundheitsgesetzgebung ist die Vorinstanz zur Auffassung gelangt (mit Blick auf die Zielsetzung des Gesetzgebers, nur die einen staatlich anerkannten Heilberuf ausübenden Leistungserbringer von der Ausnahme profitieren zu lassen), dass unter Zulassung zur Ausübung der Heilbehandlung nach der *kantonalen Gesetzgebung* (im Sinne von Art. 35 Abs. 1 Bst. a und b [MWSTV](#)) **nur eine positive Genehmigung verstanden werden kann, nicht aber ein blosses Dulden. Auch ein bewusster Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine entsprechende Regelung genüge rechtsprechungsgemäss nicht für die Anwendbarkeit der Steuerausnahmegvorschrift** (*Hervorhebung durch die Autoren*; so auch bereits in Urteil [2A.331/2005](#) vom 9. Mai 2006 E. 3.1 für Homöopathieleistungen). In der Rechtsprechung werde 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [A-389/2017](#) vom 13. September 2017 E. 2.3.2.2). Hingegen genüge eine Grundlage im kantonalen Recht, wonach die Ausübung der Heilbehandlung ausdrücklich zugelassen sei (mit Verweis auf Urteil [2C\\_476/2017](#) vom 21. August 2018 E. 4.4 und E. 4.9 zu Osteopathieleistungen; vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [A-6966/2018](#) vom 24. Oktober 2019 E. 2.3.2.2) (**E. 4.3**).

[16] Im Ergebnis zeigt sich zusammengefasst, dass aufgrund des Verweises auf die kantonale Gesundheitsgesetzgebung (vgl. vorne E. 4.2) **eine Leistung, erbracht durch denselben Leistungserbringer resp. Leistungserbringerin mit gleicher Berufsausbildung und Qualifikation – je nach Ort der Leistung, von Kanton zu Kanton unterschiedlich – steuerbar oder von der Steuer ausgenommen ist** (*Hervorhebung durch die Autoren*) (**E. 5.1**). Zusammengefasst gilt: Die streitbetroffenen TCM-Heilbehandlungen wurden nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 [BGG](#)) in ambulanten (nicht stationären) Einrichtungen erbracht. Die Erbringer der TCM-Heilbehandlungen verfügen für die Perioden 2013 bis 2016 nicht über die nötigen kantonalen Bewilligungen. Die TCM-Heilbehandlungen fallen mithin nicht unter Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 [MWSTG](#) und sind im Umkehrschluss steuerbare (nicht steuerausgenommene) Leistungen (**E. 6.1**).

**Kommentar**

[17] *Einleitende Bemerkungen.* Im vorliegenden Urteil behandelte das Bundesgericht die Frage, ob und unter welchen Bedingungen die Ausübung von Tätigkeiten im Bereich der nichtärztlichen Komplementärmedizin in den Kantonen Aargau und Zürich von der Mehrwertsteuer befreit ist. Gemäss Art. 18 Abs. 1 [MWSTG](#) sind Leistungen, die in der Schweiz gegen Entgelt von subjektiv Steuerpflichtigen erbracht werden, steuerbar, sofern das Gesetz keine Ausnahmen vorsieht. Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 [MWSTG](#) i.V.m. Art. 35 Abs. 2 Bst. h [MWSTV](#) sind unter anderem die von Naturärzten, Heilpraktikern und Naturheilpraktikern erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin mehrwertsteuerfrei, sofern die Leistungserbringer/-innen über eine *Berufsausübungsbewilligung* verfügen (sog. ambulante Heilbehandlungen). Als Heilbehandlungen gelten gemäss Art. 34 Abs. 1 [MWSTV](#) 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. Nach dem vorliegenden Sachverhalt beziehen sich die relevanten Steueraufrechnungen ausschliesslich auf ambulante Heilbehandlungen. Folglich erübrigen sich detaillierte Erläuterungen zu den nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 [MWSTG](#) von der Mehrwertsteuer ausgenommenen und grundsätzlich bewilligungsfreien stationären Heilbehandlungen, d.h. Leistungen, die fachlich unselbständig unter Aufsicht in Spitälern und Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik erbracht werden (vgl. E. 3.2).

[18] *Der Beruf des Naturheilpraktikers.* Die Berufsbildung der Naturheilpraktiker/-innen ist auf Bundesebene durch das Berufsbildungsgesetz vom 13. Dezember 2002 ([BBG](#); SR 412.10) geregelt, sodass eine spezifische Ausbildung den Zugang zum Beruf in der ganzen Schweiz ermöglicht. Im Jahr 2015 wurde die Höhere Fachprüfung eingeführt, die zum Berufsabschluss mit der Bezeichnung «Naturheilpraktiker/-in mit eidgenössischem Diplom» in nichtärztlicher Komplementärmedizin führt. Naturheilpraktikerinnen und Naturheilpraktiker unter eidgenössisch anerkanntem Diplom üben ihren Beruf als Gesundheitsfachperson aus, die mit den Mitteln ihres Fachbereichs Krankheiten feststellt, lindert und zur Heilung anregt und auf der Grundlage alternativmedizinischer Behandlungskonzepte (Ayurveda-Medizin, Homöopathie, Traditioneller Chinesischer Medizin (TCM) oder Traditioneller Europäischer Naturheilkunde (TEN)) Menschen bei gesundheitlichen Störungen *eigenverantwortlich* behandelt, berät, begleitet und unterstützt (vgl. «[Prüfungsordnung](#) über die Höhere Fachprüfung für Naturheilpraktikerin und Naturheilpraktiker» vom 28. April 2015, erlassen von der Organisation der Arbeitswelt Alternativmedizin Schweiz (OdA AM), Stand 15. September 2020, Ziff. 1.2.1). **Die Regelung der Berufsausübung von Naturheilpraktikern, einschliesslich der erforderlichen Bewilligungen, ist den Kantonen überlassen, wobei die kantonale Gesundheitsgesetzgebung nicht einheitlich ist.** Im vorliegenden Fall war die relevante Gesetzgebung der *Kantone Aargau und Zürich* von Bedeutung, und zwar in der Fassung für die relevanten Steuerperioden 2013 bis 2016.

[19] *Berufsausübung von Naturheilpraktikern im Kanton Aargau.* Seit dem 1. Januar 2018 dürfen im Kanton Aargau die durch ein eidgenössisches Diplom geregelten Methoden der Ayurveda-Medizin, Homöopathie, TCM und TEN grundsätzlich nur noch von Naturheilpraktikern mit eidgenössischem Diplom ausgeübt werden. Naturheilpraktiker/-innen, die diese Methoden fachlich selbständig (im Sinne von eigenverantwortlicher Tätigkeit) anwenden möchten, benötigen eine entsprechende *Berufsausübungsbewilligung* der zuständigen Behörde des Kantons Aargau (Art. 4 Abs. 1 Bst. g [GesG/AG](#) i.V.m. Art. 10 Abs. 1 Bst. p [VBOB/AG](#)). Gemäss Art. 5 Abs. 1 [GesG/AG](#) müssen diese Personen bestimmte Bewilligungsvoraussetzungen erfüllen: (i.) Nachweis der entsprechenden fachlichen Qualifikationen (eidgenössisches Diplom oder ein vom Schweizerischen Roten Kreuz als gleichwertig anerkanntes ausländisches Ausbildungsdiplom in Naturheilpraktik gemäss Art. 25a Abs. 1 [VBOB/AG](#)); (ii.) Vertrauenswürdigkeit sowie physische und psychische Gewähr für eine einwandfreie Berufsausübung; und (iii.) Beherrschen der Amtssprache des Kantons Aargau (Deutsch als Muttersprache oder mindestens Sprachdiplom Niveau B2 gemäss Europäischem Referenzrahmen). Die betroffenen Personen hatten bis Ende 2022 Zeit, die Höhere Fachprüfung abzulegen. Für den relevanten Zeitraum 2013 bis 2016 war im Kanton Aargau jedoch gemäss § 10 Abs. 1 [VBOB/AG](#) (in der bis Ende 2017 gültigen Fassung) keine Berufsausübungsbewilligung für Naturheilpraktiker/-innen mit eidgenössischem Diplom oder für Personen, die ohne ein solches Diplom Heilbehandlungen ausgeübt haben, erforderlich. Bis Ende 2017 war lediglich die Akupunktur von der Bewilligungspflicht befreit. Der Regierungsrat des Kantons Aargau hatte gemäss § 4 Abs. 3 [GesG/AG](#) die ungefährlichen Tätigkeiten nach § 4 Abs. 1 Bst. f [GesG/AG](#) (d.h. fachlich selbständige

instrumentale Eingriffe in Körperöffnungen oder körperverletzende Massnahmen unter der Haut an Kranken, Verletzten, gesundheitlich Beeinträchtigten, Schwangeren oder im Rahmen der Gesundheitsförderung oder Prävention) als steuerausgenommene Leistungen qualifiziert. Diese Befreiung wurde mit der Einführung der Bewilligungspflicht für Naturheilpraktiker/-innen unter eidgenössischem Diplom zum 1. Januar 2018 aufgehoben (vgl. [Merkblatt](#) «Tätigkeiten im Bereich Naturheilkunde; Komplementärtherapie und ähnliches», Version August 2021, Ziff. 3).

[20] *Berufsausübung von Naturheilpraktikern im Kanton Zürich.* Seit der Einführung der Höheren Fachprüfung benötigen Naturheilpraktiker/-innen im Kanton Zürich, die ihren Beruf fachlich eigenverantwortlich unter eidgenössischem Diplom ausüben, eine Bewilligung der Zürcher Gesundheitsdirektion zur Führung dieses Titels (sog. *Titelführungsbewilligung*) (Art. 3 Abs. 1 Bst. g [GesG/ZH](#) i.V.m. Art. 2 [nuMedBV/ZH](#)). Diese Bewilligung ist keine Berufsausübungsbewilligung und bezieht sich somit nicht auf die eigentlichen Tätigkeiten im Bereich der nichtärztlichen Komplementärmedizin, die grundsätzlich bewilligungsfrei sind und auch ohne eidgenössisches Diplom ausgeübt werden dürfen (vgl. [Merkblatt](#) «Nichtärztliche Alternativ- und Komplementärmedizin im Kanton Zürich», Version Juli 2022, S. 1 und 2). Naturheilpraktiker/-innen, mit oder ohne Titelführungsbewilligung, dürfen jedoch keine bewilligungspflichtigen Tätigkeiten nach Art. 3 Abs. 1 Bst. a–f [GesG/ZH](#) ausüben, namentlich: (i.) die selbständige Ausübung von universitären Medizinalberufen, wie z.B. Ärztin oder Arzt; (ii.) Berufe, die zur Gruppe der anerkannten Leistungserbringer in der obligatorischen Grundversicherung gemäss Krankenversicherungsgesetzgebung gehören; und (iii.) invasive Tätigkeiten mit instrumentalen Eingriffen in den Körperöffnungen oder körperverletzend unter der Haut bei gesundheitlich beeinträchtigten Personen sowie im Rahmen der Prävention, wie z.B. Blutentnahmen, Injektionen oder Akupunktur (Art. 2 Bst. a [nuMedBV/ZH](#); vgl. dazu auch [Merkblatt](#) «Bewilligung für fachlich eigenverantwortliche Berufsausübung der Akupunktur», Version Juli 2022, Ziff. 1 und 2). Im fraglichen Zeitraum 2013 bis 2016 benötigten Naturheilpraktiker/-innen für die Ausübung der Tätigkeiten im Bereich der nichtärztlichen und nichtinvasiven Komplementärmedizin lediglich eine Titelführungsbewilligung, wenn sie unter eidgenössischem Diplom tätig waren. Gemäss Art. 65 [GesG/ZH](#) (in der bis Ende 2017 gültigen Fassung) hat der Zürcher Regierungsrat in Art. 9 Abs. 1 Bst. [nuMedBV/ZH](#) jedoch geregelt, dass Personen, die unter einem Diplom der Schweizerischen Berufsorganisation für Traditionelle Chinesische Medizin (SBO-TCM) tätig sind, bis zum Erwerb eines eidgenössisch anerkannten Diploms in Komplementärmedizin, eine Berufsausübungsbewilligung benötigen. Diese Bewilligungen gelten gemäss Art. 9 Abs. 2 [nuMedBV/ZH](#) bis fünf Jahre nach Erhalt des eidgenössischen Diploms. Neu ist der Fachbereich der TCM durch den Erwerb eines eidgenössischen Diploms in TCM und einer Titelführungsbewilligung abgedeckt (vgl. [Merkblatt](#) «Nichtärztliche Alternativ- und Komplementärmedizin im Kanton Zürich», Version Juli 2022, S. 2 und 3).

[21] *Positive Genehmigung.* Nach Art. 35 Abs. 1 [MWSTV](#) verfügt eine Leistungserbringerin oder ein Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung, wenn sie oder er: **(i.) die nach kantonalem Recht erforderliche Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung besitzt; oder (ii.) nach kantonalem Recht zur Ausübung der Heilbehandlung zugelassen ist. Das Bundesgericht hebt hervor, dass es sich hierbei um eine positive Genehmigung oder eine andere ausdrückliche Zulassung nach kantonalem Recht handeln muss (wie z.B., Meldepflicht oder Titelführungsbewilligungspflicht). Ein blosses Dulden oder ein bewusster Verzicht des Kantons auf eine entsprechende Regelung genügen demnach – d.h. nach Auffassung des Bundesgerichts – nicht für die Anwendung der im Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 [MWSTG](#) aufgeführten Ausnahmen von der Mehrwertsteuerpflicht** (E. 4.3; vgl. auch E. 4.5.1 zur grammatikalischen Auslegung der [MWSTV](#)). Wie oben erwähnt, war im Kanton Aargau im streitbetroffenen Zeitraum für Naturheilpraktiker/-innen mit eidgenössischem Diplom keine Berufsausübungsbewilligung erforderlich, und es fehlte auch an einer Grundlage im kantonalen Recht, welche die Ausübung von Heilbehandlungen ausdrücklich erlaubte. Daher konnten die Naturheilpraktiker/-innen im Kanton Aargau gemäss der gerichtlichen Auslegung von Art. 35 Abs. 1 [MWSTV](#) nicht über die erforderliche kantonale Berufsausübungsbewilligung verfügen, weshalb die streitbetroffenen Heilbehandlungen nicht unter die Ausnahmeregelung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 [MWSTG](#) fallen konnten, und folglich als steuerbare Leistungen zu qualifizieren waren (E. 4.4.1). Im Kanton Zürich benötigten Naturheilpraktiker/-innen, die unter eidgenössischem Diplom tätig sein wollten, im relevanten Zeitraum eine Titelführungsbewilligung, die rechtsprechungsgemäss als kantonal geregelte Zulassung zur selbständigen

Berufsausübung angesehen werden und damit für die Anwendbarkeit der Steuerausnahme nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 [MWSTG](#) genügen könnte. Vor Einführung der Höheren Fachprüfung im Jahr 2015 durften allerdings Komplementärmediziner im Kanton Zürich die vorliegend relevanten nichtärztlichen Heilbehandlungen auch ohne eidgenössisches Diplom und damit ohne jegliche Berufsausübungs- oder Titelführungsbewilligung ausüben. Dies ergibt sich jedoch lediglich aus dem Umkehrschluss, dass für diese Komplementärmediziner keine positive Genehmigung oder ausdrückliche Zulassung in einer kantonalen Rechtsgrundlage besteht. Sie erfüllten somit, wie im Kanton Aargau, nicht die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Befreiung von der Mehrwertsteuer (E. 4.4.2).

[22] *Fazit und abschliessende Bemerkungen.* Das Bundesgericht hat mit dem vorliegenden Urteil auf einen grammatikalischen Ansatz, d.h. einen rechts-formalen Ansatz abgestellt und anerkannt, dass aufgrund der Unterschiede in der kantonalen Gesetzgebung zur Berufsausübung von Naturheilpraktikern sowie dem Fehlen einer einheitlichen Regelung auf Bundesebene die streitbetroffenen komplementärmedizinischen Leistungen, die durch Leistungserbringer mit gleicher Berufsausbildung und Qualifikation erbracht werden, je nach Kanton, in dem die Leistung erbracht wird, unterschiedlich behandelt werden – entweder als steuerbare oder steuerausgenommene Leistungen (E. 5.1). Es ist zu bemerken, dass das Bundesgericht in seinem Urteil zwar auf die kantonalen Unterschiede hinweist, jedoch die Gelegenheit nicht wahrnimmt, diese auf Ebene der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu vereinheitlichen, und es den Kantonen, in welchen eine positive Genehmigung bzw. eine ausdrückliche Zulassung in der Gesetzgebung verankert ist, erlaubt, gegenüber anderen Kantonen (wie im vorliegenden Fall den Kantonen Aargau und Zürich) von dieser positiven Gesetzauslegung zu profitieren; dies trotz bereits zum Urteilszeitpunkt bekannter Änderungen in der Regelung der Berufsausübung von Naturheilpraktikern in beiden Kantonen Aargau und Zürich sowie des Grundsatzes der einheitlichen Anwendung der Mehrwertsteuer in der ganzen Schweiz.

[23] Wie bereits erwähnt, ist die Ausübung der Naturheilkunde im Kanton Aargau heute aufgrund der neuen kantonalen Gesetzgebung bewilligungspflichtig, während im Kanton Zürich seit der Einführung der Höheren Fachprüfung für Naturheilpraktiker/-innen auf Bundesebene eine Bewilligung zur Titelführung für komplementärmedizinische Heilbehandlungen und die damit gebundenen Titel beantragt werden muss. Die Problematik der uneinheitlichen Regelung im Gesundheitswesen und der Neuregelung der Mehrwertsteuer wird derzeit auf politischer Ebene behandelt (vgl. Postulat [Nr. 23.8132](#) von Ständerat Ruedi Noser) (E. 5.2.).

[24] Aus praxisbezogener Sicht sowie vor dem Hintergrund der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit erscheint fraglich, ob eine Interpretation von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 [MWSTG](#) i.V.m. Art. 35 Abs. 1 [MWSTV](#) es nicht sinnvollerweise zugelassen hätte, die rechtlich klar zu identifizierenden Gesundheitsberufe – wie der Naturheilpraktikerberuf – kantonsübergreifend als steuerausgenommen einzustufen, sofern sich das kantonale Recht keine expliziten Restriktionen (d.h. negativ-rechtliche Vorbehalte) zur Ausübung des betreffenden Gesundheitsberufes vorbehält. Die gegenwärtige Interpretation von Art. 35 Abs. 1 [MWSTV](#) des Bundesgerichts, wenn auch rechtsformal vertretbar, erscheint zumindest gegenüber Angehörigen bestehender Gesundheitsberufe je nach Kanton nur schwer vermittelbar, erbringen sie im Kern doch identische medizinische Leistungen. Aus ausschliesslich grammatikalischer Perspektive – wie das Bundesgericht vorliegend primär argumentiert – ist denn auch nicht zwingend feststellbar, dass die bundesrechtlichen Mehrwertsteuerabgaben im betreffenden Kontext effektiv eine kantonalrechtliche Unterscheidung zulassen bzw. erforderlich machen. Angesichts der sich zunehmend abzeichnenden Vereinheitlichungen in Bezug auf die ausseruniversitären Gesundheitsberufe ist sodann mittelfristig ohnehin davon auszugehen, dass gesamtschweizerisch identische oder analoge Bewilligungsanforderungen an die fraglichen Gesundheitsberufe gestellt werden, wodurch wiederum mehrwertsteuerliche Ausnahmetatbestände schweizweit gleichlaufend zur Anwendung gebracht würden.

DANIEL DONAUER, LL.M. (*UW, Health Law*), CAS (*UZH, Medicine Law*) ist Rechtsanwalt in Zürich. Er praktiziert überwiegend in den Bereichen Life Sciences & Healthcare, Intellectual Property sowie Litigation. Sein besonderer Fokus liegt in der Rechtsberatung zu Anliegen betreffend Konsumgüterimplementierung (Arzneimittel, Medizinprodukte, Lebensmittel, Gebrauchsgegenstände / Kosmetik, Alkohol- und Tabakwaren, Betäubungsmittel

etc.) sowie dem Werberecht für die benannten Erzeugnisse. Er berät sodann regelmässig im Bereich des Krankenversicherungs- und Medizinalpersonalrechts.

KARINA ROVNAK, MLaw, LL.M. (*UoL, UCL & Queen Mary*) ist Juristin in Zürich.

**Zitiervorschlag:** Daniel Donauer / Karina Rovnak, Regelung der Berufsausübung von Naturheilpraktikern und Mehrwertsteuerbefreiung, in: dRSK, publiziert am 07. November 2023

ISSN 1663-9995. Editions Weblaw

**EDITIONS WEBLAW**

**Weblaw AG** | Schwarztorstrasse 22 | 3007 Bern

T +41 31 380 57 77 [info@weblaw.ch](mailto:info@weblaw.ch)

**weblaw.ch**