



SRK 2003-126

Der Vizepräsident: André Moser
Die Richter: Daniel Riedo, Peter Spinnler
Der Gerichtsschreiber ad hoc: Raphael Nusser

Entscheid vom 19. April 2005

in Sachen

X.

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003
Bern (...)

betreffend

Mehrwertsteuer
(Art. 18 Ziff. 3 MWSTG und Art. 3 MWSTGV;
Bewilligungserteilung/Zulassung nach kantonalem Recht)

Sachverhalt:

A.- X. ist Naturheilpraktiker und als solcher Inhaber einer homöopathischen Praxis in A./Kanton B. Seit dem 1. Januar 1996 ist er als Steuerpflichtiger im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.- Das X. vertretende Treuhandbüro beantragte mit Schreiben vom 28. Dezember 2000 an die ESTV, X. per 1. Januar 2001 von der Mehrwertsteuerpflicht zu befreien, da dieser ab diesem Zeitpunkt als Homöopath nicht mehr der Mehrwertsteuerpflicht unterstellt sei und der jährliche Umsatz aus Medikamentenverkäufen Fr. 75'000.- nicht übersteigen werde.

C.- Die ESTV verlangte daraufhin am 26. Januar 2001 von X. Unterlagen bzw. Auskünfte über die kantonale Berufsausübungsbewilligung. Mit Schreiben vom 14. Februar 2001 teilte die ESTV X. mit, dass die von ihm eingereichten Unterlagen ungenügend seien und darum keine Löschung aus dem Register vorgenommen werden könne. Am 20. März 2001 reichte X. ein Schreiben des zuständigen Regierungsrates (Departement des Innern) ein, welches bestätigte, dass X. für seine Tätigkeit als Homöopath im Kanton B. keine Berufsausübungsbewilligung benötige. Die ESTV lehnte das Gesuch mit ausführlicher Begründung ab (Brief vom 12. April 2001).

D.- Am 25. April 2001 und am 7. Mai 2001 ersuchte X. die ESTV erneut, sein Gesuch zu prüfen und die beantragte Löschung vorzunehmen. Am 18. Juni 2001 (Lettre signature) nahm die ESTV zu den beiden Briefe eingehend Stellung und machte X. auf die Möglichkeit aufmerksam, dass er seinerseits einen entsprechenden Entscheid verlangen könne. In allen nachfolgenden Briefen (26. Juni, 21. und 26. August, 6. und 24. September 2001) hielt X. an seinem Antrag fest, während die ESTV eine Löschung weiterhin ablehnte (letztmals am 16. August 2001).

E.- Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 26. Oktober 2001 forderte die ESTV den Schätzungsbetrag in der Höhe von Fr. 6'400.-- für das 1. und 2. Quartal 2001 nach. X. retournierte die EA und teilte der ESTV mit, dass er im laufenden Jahr 2001 keine Abrechnungen mehr eingereicht habe, weil sein Begehren um Streichung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen noch immer hängig sei (Briefdatum vom 31. Oktober 2001).

F.- In ihrem Entscheid vom 5. November 2001 hielt die ESTV fest, dass X. zu Recht nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht worden sei. Gleichzeitig bestätigte die ESTV die Nachforderung von Fr. 6'400.-- gemäss EA vom 26. Oktober 2001. Die ESTV verwies in der Begründung auf das Schreiben mit selbem Datum sowie auf ihre Korrespondenz vom 12. April, 18. Juni und 16. August 2001. X. bestätigte den Erhalt des Entscheides am 6. November 2001.

G. Auf Grund des bei der ESTV eingegangenen Briefes vom 31. Oktober 2001 stellte die Abteilung Revisorat der ESTV X. – irrtümlicherweise – eine Gutschriftsanzeige über den Betrag von Fr. 6'400.-- aus und korrigierte damit ihre Schätzung für das 1. und 2. Quartal auf Fr. 00.--.

H.- Am 26. November 2001 erhob X. fristgerecht Einsprache mit den sinngemässen Begehren, den Entscheid vom 5. November 2001 aufzuheben und ihn als Leistungserbringer im Sinne des Art. 18 Ziff. 3 MWSTG anzuerkennen.

I.- Mit Schreiben vom 10. Juni 2003 teilte die ESTV X. im Vorfeld des zu fällenden Entscheides mit, dass die Gutschriftsanzeige Nr. (...) vom 14. November 2001 fälschlicherweise (auf Grund seines Schreibens vom 31. Oktober 2001) erstellt worden sei. Die ESTV räumte X. in der Folge eine Nachfrist von 3 Tagen ein, um die ausstehende Abrechnung für das 1. und 2. Quartal 2001 einzureichen und machte ihn darauf aufmerksam, dass die ESTV nach unbenutztem Fristablauf auf Grund der Akten entscheiden werde. X. wiederholte in seiner fristgerecht eingereichten Eingabe den Standpunkt, er sei nicht steuerpflichtig. Die verlangten Abrechnungen reichte er nicht ein.

J.- Die ESTV wies die Einsprache mit Entscheid vom 7. Juli 2003 ab und stellte fest, dass X. zu Recht ab 1. Januar 2001 als Steuerpflichtiger im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen sei und darum der ESTV für das 1. und 2. Quartal 2001 (Zeit vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2001) Fr. 6'400.-- zuzüglich 5% Verzugszins seit 15. Juli 2001 zu bezahlen habe. Die ESTV begründete die Abweisung mit dem Fehlen der für die Steuerbefreiung notwendigen Berufsausübungsbewilligung.

K.- Mit Beschwerde vom 22. August 2003 gelangt X. (Beschwerdeführer) an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem sinngemässen Begehren, den Einspracheentscheid der ESTV vom 7. Juli 2003 aufzuheben. Zudem sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer als Leistungserbringer für Heilbehandlungen im Sinne der Mehrwertsteuergesetzgebung gelte und mit Wirkung ab dem 31. Dezember 2000 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu streichen sei. Ferner sei er weder verpflichtet, seit dem 1. Januar 2001 Mehrwertsteuerabrechnungen einzureichen noch Verzugszinsen zu leisten. Dem Beschwerdeführer seien keine Kosten zu überbinden und er sei für seine Aufwendungen angemessen zu entschädigen.

L.- Mit Vernehmlassung vom 30. September 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde vom 22. August 2003 abzuweisen.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Die zu beurteilenden Umsätze haben sich nach deren Inkrafttreten zugetragen (1. und 2. Quartal 2001). Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 65 MWSTG). Das Verfahren bestimmt sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Der Beschwerdeführer ist durch den Einspracheentscheid der

ESTV vom 7. Juli 2003 berührt (Art. 48 lit. a VwVG) und hat diesen frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

b) Die SRK entscheidet grundsätzlich mit uneingeschränkter Kognition. Gerügt werden kann nicht nur die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 lit. a VwVG) oder die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 lit. b VwVG), sondern auch die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheides (Art. 49 lit. c VwVG; André Moser, in: André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 2002, Rz. 1758 ff.).

2.- a) Der Steuerpflicht unterliegt, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG).

b) Gemäss Art. 5 MWSTG unterliegen der Steuer die im Inland durch steuerpflichtige Personen getätigten Umsätze, namentlich auch gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen. Dabei gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist, als Dienstleistung (Art. 7 Abs. 1 MWSTG). Als Ort der Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem die Dienst leistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, bzw. – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte – ihr Wohnort oder der Ort, von wo aus sie tätig wird (Art. 14 Abs. 1 MWSTG). Abweichungen regelt Art. 14 Abs. 2 und 3 MWSTG (Alois Camenzind, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [mwst.com], ad Art. 14, S. 153 ff.).

3.- a) Von der Steuer ausgenommen (unecht befreit) sind die im Inland von Ärzten, Zahnärzten, Psychotherapeuten, Chiropraktoren, Physiotherapeuten, Naturärzten, Hebammen, Krankenschwestern oder Angehörigen ähnlicher Heil- und Pflegeberufe erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, soweit die Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen; der Bundesrat bestimmt die Einzelheiten (Art. 18 Ziff. 3 MWSTG). In der bundesrätlichen Ausführungsverordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer gelten als Heilbehandlung 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 (Art. 2 Abs. 2 MWSTGV; Urteil der SRK vom 18. August 2003 i. S. Dr. X. [SRK 2002-109], E. 2a). Art. 3 MWSTGV präzisiert die Annerkennungsvoraussetzungen für behandelnde Personen und stellt dabei auf **kantonales Recht** ab. Danach sind Heilbehandlungen nur dann von der Steuer ausgenommen, wenn der Leistungserbringer im Besitze der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung ist oder wenn er zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist. Als

Heil- und Pflegeberufe gelten dabei namentlich Naturärzte, Naturärztinnen, Heilpraktiker, Heilpraktikerinnen, Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen (Art. 3 Abs. 2 lit. h MWSTGV).

b) aa) Im Unterschied zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201; vgl. Art. 14 Ziff. 3) präzisiert Art. 18 Ziff. 3 MWSTG, dass der Leistungserbringer im Besitze einer Berufsausübungsbewilligung sein muss (vgl. Branchenbroschüre der ESTV über die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin [610.507-24] Ziff. 2 ff.). Die ratio legis dieser Beifügung steht im Zusammenhang mit der Praxis der ESTV unter dem Regime der MWSTV sowie der vorbereitenden Arbeiten zum MWSTG. Danach hat die Steuerbehörde drei Kategorien medizinischer Berufe geschaffen, vor allem gestützt auf das Krankenversicherungsgesetz. Zur ersten Kategorie gehörten Ärzte, Zahnärzte, Chiropraktoren und Hebammen, weil sie im Besitze eines Diploms und einer Berufsausübungsbewilligung waren. In einer zweiten Kategorie fasste die ESTV jene Gruppe von Leistungserbringern zusammen, welche ihre Behandlung – abgesehen vom erforderlichen Diplom und der kantonalen Berufsausübungsbewilligung – auf Grund einer ärztlichen Verordnung erbrachten (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 593). Die letzte Berufskategorie bildeten schliesslich jene Personen (z. B. Naturärzte und Psychologen), welche von der ESTV nicht als Erbringer ärztlicher Heilbehandlungen anerkannt wurden und immer steuerbare Leistungen erbrachten, auch wenn dies auf Grund einer ärztlichen Verordnung erfolgte (Isabelle Homberger Gut, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [mwst.com], ad Art. 18 Ziff. 3, Rz. 15 ff.).

bb) In der parlamentarischen Beratung wurde über Art. 18 Ziff. 3 MWSTG (damals noch Art 17 Ziff. 3 MWSTG) ausführlich debattiert. Der Artikel hat dahingehend eine Änderung erfahren, dass Berufe, namentlich die Naturärzte, deren Behandlungen vorher steuerbar waren, von nun an von der Steuer befreit werden, es sei denn, sie optieren für die freiwillige Unterstellung ihrer Leistungen unter die Steuer (Homberger Gut, a.a.O., ad Art. 18 Ziff. 3, Rz. 18 f.; ausführlich zur Aufnahme der Naturärzte in den Ausnahmekatalog: Amtliches Bulletin des Nationalrates [Amtl. Bull. NR] vom 15. März 1999, S. 321, Votum Vallender Doris). Nebst dem Erfordernis, Leistungserbringer einer Heilbehandlung im Sinne des Gesetzes zu sein, wurde präzisiert, dass der Leistungserbringer unabdingbar über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen muss. Grund dafür boten einerseits die Abgrenzungsschwierigkeiten für MWST-Inspektoren, im Rahmen von Kontrollen zwischen ärztlichen und nicht ärztlichen Leistungen unterscheiden zu müssen. Andererseits sollte die Regelung den einzelnen Kantonen überlassen werden, weil das Gesundheitswesen Sache der Kantone ist und damit nicht mittels Mehrwertsteuergesetz ein Entzug von Kompetenzen erfolgen sollte (vgl. Art. 118 ff. der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]; Amtl. Bull. NR vom 31. Mai 1999, S. 815, Votum Gysin Remo).

Folglich ist es die kantonale Bewilligung oder die Zulassung nach kantonalem Gesetz, welche bestimmt, ob eine Behandlungsleistung als ärztlich – und damit auch von der Steuer unecht befreit – oder als nicht ärztlich zu qualifizieren ist (Art. 3 Abs. 1 MWSTGV). Diese

Regelung erscheint ziemlich überraschend, denn der Kompetenzbereich des Bundes zur Erhebung der Mehrwertsteuer stellt dabei auf kantonale Regelungen ab. Damit erfährt das Prinzip der einheitlichen Erhebung der Mehrwertsteuer auf dem Gebiet der ganzen Schweiz eine Schwächung, denn jede kantonale Regelung kennt ihre spezifischen Besonderheiten (Homberger Gut, a.a.O., ad Art. 18 Ziff. 3, Rz. 20). Dies bedeutet, dass dieselbe Leistung durch den Leistungserbringer mit gleicher Berufsausbildung und entsprechend auch mit gleicher Qualifikation einmal der Steuer untersteht, einmal von der Steuer ausgenommen ist, je nachdem, ob der entsprechende Kanton den Beruf anerkennt oder nicht (Amtl. Bull. NR vom 15. März 1999, S. 325, Votum BR Villiger Kaspar). Unter solchen Voraussetzungen kann es an potenziellen Problemen bezüglich der Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen und daraus resultierenden Wettbewerbsverzerrungen nicht fehlen, ist doch die Belastung des Endverbrauchers nicht identisch, sondern davon abhängig, ob der Leistungserbringer von der kantonalen Gesetzgebung im Gesundheitsbereich anerkannt wird oder nicht (Homberger Gut, a.a.O., ad Art. 18 Ziff. 3, Rz. 20). Aus den Materialien zu Art. 18 Ziff. 3 MWSTG geht diese vom Gesetzgeber beabsichtigte oder zumindest bewusst in Kauf genommene Ungleichbehandlung klar hervor, sollte aber mittels MWSTGV gemildert werden (vgl. Amtl. Bull. NR vom 15. März 1999, S. 321, Votum Vallender Doris).

Mittels Ausführungsverordnung ergänzte der Bundesrat die von Art. 18 Ziff. 3 MWSTG geforderte Voraussetzung der kantonalen Berufsausübungsbewilligung zur unechten Befreiung dahingehend, dass der Leistungserbringer von der Steuer auch ausgenommen ist, „wenn er zur Ausübung der Heilbehandlung nach kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist“ (Art. 3 Abs.1 MWSTGV letzter Teil des Satzes). Nach der Praxis der ESTV ist eine Bestätigung des Kantons, dass die gemeldete Tätigkeit im Bereich der naturheilkundlichen Heilbehandlung von kranken oder verletzten Personen durch die betreffende Person ausgeübt werden darf und sie zur Berufsausübung zugelassen ist, der kantonalen Berufsausübungsbewilligung gleichgestellt (Branchenbroschüre Nr. 20 der ESTV, „Gesundheitswesen“ [610.540-20], Ziff. 2.8.1).

cc) Zusammengefasst kann somit gesagt werden, dass eine Tätigkeit im Sinne von Art. 18 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 2 und 3 MWSTGV von der Steuer unecht befreit ist, wenn folgende drei Kriterien kumulativ erfüllt sind. Die Tätigkeit muss erstens von einem unter diese Bestimmung fallenden Leistungserbringer (subjektive Voraussetzung) ausgeführt werden **und** der Leistungserbringer muss zweitens im Besitze der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung sein **oder** zur Ausübung der Tätigkeit (Heilbehandlung) nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen sein. Die dritte kumulativ zu erfüllende (objektive) Voraussetzung besteht in der Tätigkeit der Heilbehandlung.

4.- a) Dem Selbstveranlagungsprinzip der Mehrwertsteuer entsprechend hat der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern. Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die

vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (Urteil des Bundesgerichtes vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 [2004], S. 727 ff., E. 6b; statt vieler: Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83, E. 2, mit Hinweisen; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 1 zu Art. 46).

b) Nach den in Art. 60 MWSTG genannten Grundsätzen ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, wenn infolge der mangelhaften Aufzeichnungen keine ordnungsgemässe Veranlagung vorgenommen werden kann (Ueli Mauser, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [mwst.com], Basel/Genf/München 2000, ad Art. 60, Rz. 1). Diese Schätzung muss die Eidgenössische Steuerverwaltung nach pflichtgemäßem Ermessen vornehmen. Die Verwaltung hat dabei diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt. In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen auf Grund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999 [SRK 1998-071], E. 5a; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 403 f.).

5.- Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob sich die von der ESTV verweigerte Löschung des Beschwerdeführers aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen angesichts der Mehrwertsteuergesetzgebung und der höchstrichterlichen Rechtsprechung als rechtens erweist.

a) Der Beschwerdeführer betreibt als Naturheilpraktiker eine homöopathische Praxis in A. Als Naturarzt ist er als Leistungserbringer im Sinne der Mehrwertsteuergesetzgebung zu qualifizieren (Art. 18 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art. 3 Abs. 2 lit. h MWSTG; vgl. E. 3b/cc hievor [erstes Kriterium]) und er erbringt Heilbehandlungen (Art. 2 MWSTGV [drittes Kriterium]). Strittig ist dagegen das Kriterium, wonach ein Naturarzt nur dann von der Steuer befreit wird, wenn er eine kantonale Berufsausübungsbewilligung besitzt (E. 5 a/aa hienach) **oder** zur Ausübung der Tätigkeit nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist (E. 5 a/bb hienach). Wie eingehend dargelegt, stützt sich der Bundesgesetzgeber dabei auf kantonales Recht ab.

aa) In casu findet noch die bis zum 31. Dezember 2003 gültige Verordnung über das Gesundheitswesen des Kantons B. vom 9. September 1971 (nachstehend aGesV B. [...]) Anwendung. Danach gehören Naturärzte nicht zur bewilligungspflichtigen Berufsgruppe der im Bereich der Pharmazie und Medizin tätigen Personen (§ 13 ff. aGesV B.). Weiter statuiert die Gesundheitsverordnung für die Berufsgruppe der Naturärzte keinerlei obligatorische Meldepflicht. Dies wird auch im Schreiben vom 15. März 2001 des zuständigen Regierungsrates des Kantons B. an den Beschwerdeführer zum Ausdruck gebracht, wonach die alternative

Tätigkeit an gesunden und kranken Personen in verschiedenen Ausrichtungen seit jeher praktiziert und von der zuständigen Behörde geduldet werde, soweit der Leistungserbringer nicht in bewilligungspflichtige Tätigkeiten eingreife. Weiter führt der Regierungsrat in seinem Schreiben aus, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers „mangels fehlender Rechtsgrundlage nicht mittels kantonaler Bewilligung formell genehmigt werden kann“, doch werde sie nach konstanter Schwyzer Praxis ausdrücklich geduldet. Daraus ergibt sich, dass der Kanton B. mit seiner aGesV B. für die gesamte Berufsgruppe des Beschwerdeführers weder eine gesetzliche Bewilligungspflicht noch eine obligatorische Meldepflicht mit Zulassungsbestätigung vorsieht. Eine Kontrolle der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit hat nicht stattgefunden. An dieser Stelle sei erwähnt, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers auch nach der neuen Gesundheitsgesetzgebung nicht der Bewilligungspflicht untersteht, aber wie bis anhin geduldet wird (§ 18 der Gesundheitsverordnung des Kantons B. vom 16. Oktober 2002 [GesV B; ...] i.V.m. § 7 der Vollziehungsverordnung vom 23. Dezember 2003 [GesV-W; ...]).

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kann das besagte Schreiben des Regierungsrates mangels kantonaler Erlasse auch nicht als kantonale Bestätigung im Sinne von Art. 18 Ziff. 3 MWSTG i.V.m. Art 3 Abs. 1 MWSTGV anerkannt werden, denn der Kanton B. kennt – wie hievor dargelegt – keine gesetzliche Meldepflicht. Das Schreiben des Regierungsrates bestätigt einzig die faktische Zulassung respektive Duldung der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Naturheilpraktiker. Der Beschwerdeführer verkennt ausserdem, dass es sich bei der in der Gesundheitsbroschüre der ESTV erwähnten Bestätigung des Kantons, wonach die gemeldete Tätigkeit im Bereich der naturheilkundlichen Heilbehandlung von kranken oder verletzten Personen durch die betreffende Person ausgeübt werden darf und sie zur Berufsausübung zugelassen ist, nur Anwendung finden kann, wenn der Gesuchsteller nach kantonalem Recht zugelassen ist (vgl. E. 3 b/bb hievor). Die Praxis der ESTV anerkennt diese der kantonalen Berufsausübungsbewilligung gleichgestellte Bestätigung des Kantons denn auch anstandslos.

bb) Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, er sei nach der alternativ formulierten Gesetzesbestimmung von Art. 3 Abs. 1 MWSTGV (letzter Teil des Satzes): „oder wenn er (der Leistungserbringer) zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist“, dennoch von der Steuer unecht befreit. Es gilt also abzuklären, was unter dieser Formulierung zu verstehen ist. Die in casu geltende Gesundheitsverordnung des Kantons B. enthält keine Zulassungskontrolle für Leistungserbringer von naturheilkundlichen Heilbehandlungen. Dies bestätigt auch das Schreiben des Regierungsrates ausdrücklich, indem „der Kanton B. seit eh und je nur die schulmedizinischen Belange geregelt hat.“

Es bleibt danach einzig zu prüfen, was der Verordnungsgeber mit dem Wort „zugelassen“ bezwecken will. Der Beschwerdeführer vertritt die Ansicht, dass alles, was nicht verboten sei, zugelassen sein müsse und verweist dabei auf das „Dulden seiner Tätigkeit“ seitens des Regierungsrates. Mit anderen Worten bestehe kein Unterschied zwischen „dulden“ und „zulassen“. Die teleologische respektive historische Auslegung von Art. 3 Abs. 1 MWSTGV

(letzter Teil des Satzes) ergibt indes ein anderes Ergebnis und deckt sich nicht mit der Argumentation des Beschwerdeführers.

Art. 18 Ziff. 3 MWSTG statuiert als Erfordernis für die unechte Steuerbefreiung eine Berufsausübungsbewilligung. Wie die Vorinstanz richtig dafür hält, soll mit dieser Auflage dem für die Steuerausnahme relevanten Kriterium, wonach der Leistungserbringer nur dann von der Ausnahmeregelung profitiert, wenn er einen staatlich anerkannten Heilberuf ausübt, Rechnung getragen werden. Von einer nicht minder gleichwertigen Anforderung im Sinne des Gesetzes ist auszugehen, wenn alternativ – anstelle der förmlichen Berufsausübungsbewilligung – eine Zulassung nach kantonalem Recht ergehen soll. Dieses „zulassen“ muss angesichts dieses vom Verordnungsgeber zu Grunde gelegten Gedankens zurückhaltend ausgelegt werden. Die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Auslegung der MWSTGV würde eine ungewollte Ausweitung erfahren und liefe dem gesetzgeberischen Gedanken nach staatlicher Kontrolle zuwider, könnten doch dann auch „unseriöse“ Heilberufe mit dieser Auslegung des Verordnungswortlautes eine Ausnahme von der Steuer erfahren; die Verordnungsbestimmung ginge damit über den Gesetzeswortlaut hinaus. Dass der Verordnungsgeber diese Ausdehnung – wie sie der Beschwerdeführer glaubhaft zu machen versucht – nicht beabsichtigt hat, geht aus den Materialien der parlamentarischen Beratung hervor. Ziel und Zweck der Verordnung ist nämlich die Präzisierung der Steuerausnahme für Berufsgruppen, welche eigentliche Heilbehandlungen erbringen. Der bundesrätliche Entwurf von Art. 18 Ziff. 3 MWSTG (damals noch Art. 17 Ziff. 3 MWSTG) geht denn auch – in Anlehnung an das Krankenversicherungsgesetz (vgl. Art. 35 Abs. 2 lit. a bis n des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung vom 18. März 1994 [KVG; SR 832.10]) – von einem schulmedizinischen Ansatz aus. Grund dafür boten – wie bereits erwähnt – die Abgrenzungsschwierigkeiten für die MWST-Inspektoren, bei den unterschiedlichen Leistungserbringern zwischen Heilbehandlungen und Nicht-Heilbehandlungen zu unterscheiden (Amtl. Bull. NR vom 15. März 1999, S. 325 Votum BR Villiger). Die Naturärzte sind erst in der parlamentarischen Debatte in den Ausnahmekatalog aufgenommen worden (Amtl. Bull. NR vom 31. Mai 1999, S. 816, Votum BR Villiger). Die Argumentation des Beschwerdeführers, wonach „zulassen“ als „dulden“ zu verstehen sei, macht angesichts der erwähnten Abgrenzungsproblematik keinen Sinn, denn das „Dulden“ subsumierte jegliche Tätigkeit unter den Ausnahmetatbestand von Art. 3 Abs. 1 MWSTGV. Eine Abgrenzung wie sie der Verordnungsgeber offensichtlich verfolgte, wäre damit überflüssig, weil danach jeder Naturheilberuf unecht von der Steuer befreit wäre. Diese teleologische und historische Auslegung läuft der durch den Beschwerdeführer geltend gemachten Interpretation von Art. 3 Abs. 2 MWSTGV (letzter Teil des Satzes) zuwider und „zulassen“ darf entsprechend nicht als „dulden“ ausgelegt werden (vgl. zur teleologischen Auslegung: BGE 117 Ia 389 f., E. 3; zur historischen Auslegung: BGE 118 Ib 149 ff., E. 3).

Nichts anderes ergibt sich aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach Ausnahmen von der Steuer nach der angestrebten umfassenden Besteuerung aus systematischen und teleologischen Gesichtspunkten restriktiv auszulegen sind (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Juli 1999, veröffentlicht in ASA 69 S. 804 ff., E. 3a). Eine Steuerausnahme ist demnach nur zulässig, wenn das kantonale Recht die Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht einfach duldet,

sondern mittels positiv-rechtlicher Norm zulässt (vgl. für den Kanton St. Gallen: Art. 42 Abs. 1 lit. k des Gesundheitsgesetzes des Kantons St. Gallen vom 28. Juni 1979 [Gesundheitsgesetz; sGS 311.1] i.V.m. Art. 42a ff. der Verordnung über die Ausübung von Berufen der Gesundheitspflege (im Kanton St. Gallen) vom 10. November 1981 [sGS 312.0]).

cc) Abschliessend bleibt festzuhalten, dass der Gesetzgeber diese Ungleichbehandlung zwischen Naturärzten in den verschiedenen Kantonen einerseits sowie zwischen den Ärzten und Naturärzten andererseits offensichtlich in Kauf genommen hat. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers steht der Anspruch der Gleichbehandlung nach Art. 8 BV (Gleichheitsgebot) nur direkten Konkurrenten zu. Als solche gelten die Angehörigen der gleichen Branche, die sich mit dem gleichen Angebot an dasselbe Publikum richten, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen. Wie die SRK in einem früheren Entscheid festhielt, kommt Ärzten und Naturheilpraktikern schon wegen ihrer unterschiedlichen Ausbildung nicht der gleiche Status zu und diese stehen deshalb nicht in direkter Konkurrenz zueinander (Entscheid der SRK vom 26. September 2002, E. 4 bb und 5 bb, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 27. November 2002 [2A.530/2002]).

b) aa) Des Weiteren rügt der Beschwerdeführer die seiner Ansicht nach unrechtmässig geltend gemachte EA für das 1. und 2. Quartal 2001, weil sich die Frage nach dem Einreichen der Abrechnungen erst stelle, wenn über eine allenfalls bestehende Steuerpflicht entschieden sei. Ferner beanstandet er die Höhe des Verzugszinses und den Beginn des Verfalls. Der Beschwerdeführer ist seit dem 1. Januar 1996 steuerpflichtig. Dem schriftlichen Antrag vom 28. Dezember 2000 um Löschung im Register der Mehrwertsteuerpflichten hat die ESTV nicht entsprochen und die Gründe dafür in ihren verschiedenen Schreiben überzeugend aufgeführt (Schreiben vom 12. April, 18. Juni und 16. August 2001). Der Beschwerdeführer ist daher entgegen seiner Ansicht weiterhin abrechnungs- und zahlungspflichtig. Dies entspricht dem Selbstveranlagungsprinzip, welches der Erhebung der Mehrwertsteuer zu Grunde liegt. Dieser Pflicht ist der Beschwerdeführer seit dem 1. Januar 2001 nicht mehr nachgekommen. Die ESTV war demzufolge berechtigt und verpflichtet, eine Umsatzschätzung vorzunehmen (vgl. E. 4b hievore). Als Steuerpflichtiger kann der Beschwerdeführer nach wie vor die Mehrwertsteuer auf seinen Abnehmer überwälzen (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Nach konstanter Rechtsprechung kann ein Steuerpflichtiger die Bezahlung der zu Unrecht nicht entrichteten Steuer nicht mit dem Hinweis verweigern, es sei ihm nicht mehr möglich, die Steuer zu überwälzen (Urteil des Bundesgerichts vom 15. Oktober 1993, E. 4, veröffentlicht in ASA 64, S. 733). Der von der Vorinstanz geltend gemachte Verzugszins ist nach Art. 47 Abs. 2 MWSTG bei verspäteter Zahlung auch ohne Mahnung geschuldet und beträgt 5% (Art. 90 Abs. 3 lit. b MWSTG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes über die Verzugs- und Vergütungszinsen vom 20. Juni 2000 [SR 641.201.49]). Sind mehrere Steuerperioden betroffen, beginnt der Verzugszins ab mittlerem Verfall zu laufen (Urteil des Bundesgerichts vom 9. Januar 1987, E. 2, veröffentlicht in ASA 58, S. 163).

bb) Nach dem Gesagten vermag auch das Argument des Beschwerdeführers, wonach er durch die Gutschriftsanzeige vom 14. November 2001 in seinem „guten Treu und Glauben“

bestärkt worden sei, nicht durchzudringen, zumal eine deklaratorische Gutschriftsanzeige erstens eine Verfügung wie den Entscheid vom 5. November 2001 grundsätzlich nicht umzustossen vermag und die ESTV dem Beschwerdeführer zweitens mit Instruktionsschreiben vom 10. Juni 2003 zur Kenntnis brachte, die Gutschrift sei fälschlicherweise erfolgt. Die im selben Schreiben gewährte Frist von drei Tagen zur Nachreichung der ausstehenden Abrechnungen für das 1. und 2. Quartal 2001 im Sinne einer Verbesserung der Einsprache gemäss Art. 64 Abs. 4 MWSTG ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Die bewusst kurz angesetzte dreitägige Frist entspricht konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung. Damit soll sichergestellt werden, dass die Einreichung einer den formellen Kriterien nicht genügenden Einsprache nicht zur Umgehung der gesetzlichen – und daher nicht erstreckbaren – Frist von 30 Tagen missbraucht wird (Art. 22 Abs. 1 VwVG; Urteil des Bundesgerichts vom 7. Oktober 1988, E. 2, veröffentlicht in ASA 60, S. 365 f.).

6.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Der Beschwerdeführer hat der ESTV für die Abrechnungsperioden 1. Quartal und 2. Quartal 2001 den Betrag von Fr. 6'400.-- zuzüglich gesetzlich geschuldetem Verzugszins zu entrichten (EA Nr. ...).

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer als unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 600.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und dem Beschwerdeführer zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VKV; SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde von X. vom 22. August 2003 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. Juli 2003 bestätigt.

- 2.- Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK im Betrage von Fr. 600.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 600.-- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird dem Beschwerdeführer und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Vizepräsident:

Der Gerichtsschreiber ad hoc:

André Moser

Raphael Nusser