



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wr. Neustadt, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erzielt im streitgegenständlichen Zeitraum neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus ihrer Tätigkeit als Lehrwartin für Behindertenreiten.

Im Zuge einer Außenprüfung gem. § 147 Abs 1 BAO stellte das Finanzamt hinsichtlich der steuerpflichtige Einnahmen der Bw Folgendes fest:

*"Tz. 1 Steuerpflichtige Einnahmen als Reitlehrerin*

*Die Bw hat bis 2001 von der Kleinunternehmerregelung (unechte Steuerbefreiung gem. § 6 (1) 27 UStG) Gebrauch gemacht. Die Veranlagungen sowohl zur Umsatzsteuer – und als auch zur Einkommensteuer erfolgten seit 1994 vorläufig. 2002 wurden die Umsatzgrenzen für Kleinunternehmer erstmals um mehr als 15% überschritten, sodass für 2003 und 2004, wo die Umsätze ebenfalls über dieser Grenze lagen, die Versteuerung nach allgemeinen Bestimmungen des UStG zu erfolgen hatte. Durch die Bw wurde hierauf die Befreiungsbestimmung gem. § 6 (1) Z 19 UStG für ihre Tätigkeit als Lehrwartin für Behindertenreiten ins Treffen geführt. In der Stellungnahme des Fachbereiches USt wird*

jedoch festgestellt, dass diese Tätigkeit nicht unter die o. a. Bestimmung fällt und daher der Normalsteuersatz anzuwenden ist. Für 2003 und 2004 waren die erklärten Einnahmen daher nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG zu versteuern.

	2003	2004
<i>Umsätze brutto</i>	<i>30.419,00 €</i>	<i>39.665,00 €</i>
<i>Umsätze netto</i>	<i>25.349,17 €</i>	<i>33.054,17 €</i>
<i>USt 20%</i>	<i>5.069,83 €</i>	<i>6.610,83 €</i>
<i>Vorsteuer lt. Bp</i>	<i>708,58 €</i>	<i>686,82 €</i>
<i>Zahllast lt. Bp</i>	<i>4.361,25 €</i>	<i>5.924,01 €</i>
<i>Zahllast bisher lt. Erkl.</i>	<i>0,00 €</i>	<i>-5.220,56 €</i>
<i>Differenz= Mehr lt Bp</i>	<i>4.361,25 €</i>	<i>11.144,57 €</i>

*Steuerliche Auswirkungen:*

Zeitraum	2003	2004
<i>Umsatzsteuer</i>		
<i>Steuerbarer Umsatz Stpfl. Einkünfte</i>	<i>25.349,17 €</i>	<i>33.054,17 €</i>
<i>20 % Normalsteuersatz</i>	<i>25.349,17 €</i>	<i>33.054,17 €</i>
<i>Vorsteuern (ohne EUST)</i>	<i>708,58 €</i>	<i>686,82 €</i>

*Tz 2 Einkommensteuer:*

....."

In einem Aktenvermerk vom 1. Juli 2005 (s. Dauerbelege S 3) anlässlich der Nachschau wurden folgenden Feststellungen seitens des Finanzamtes zum Sachverhalt gemacht:

*"Die Bw ist seit 1993 Reitlehrerin. Es werden im Reitstall A., 7 Pferde eingestellt. Die Reitstunden werden 6 mal die Woche nachmittags gegeben. Cirka die Hälfte der Reitstunden werden für die Therapiestunden aufgewendet. Bei Bezahlung wird kein Unterschied gemacht, ob es sich um eine normale Reit – oder eine Therapiestunde handelt. Der Preis je Stunde wurde mit € 13,- festgelegt. Rechnungen werden nicht ausgestellt, da sie von den Kunden nicht verlangt werden. Die USt wird nicht ausgewiesen. Die Kunden tragen in einen Wochenplan ein, welche Stunde beansprucht wird. Diese Listen liegen im Reitstall auf und werden als Aufzeichnungen verwendet. Die Therapiestunden werden weder von einem Arzt verschrieben noch von der Krankenkasse bezahlt. Sie dienen den Kindern zur Entwicklungsförderung sowie der Gleichgewichtsfindung. Es werden keine Einzelstunden abgehalten."*

Mit Bescheiden betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 datiert vom 24. Oktober 2005 bzw vom 27. Oktober 2005 (zugestellt am 2.11. 2005) schloss sich das Finanzamt den oa Feststellungen an und unterwarf die Umsätze aus der Tätigkeit als Lehrwartin für Behindertenreiten in Höhe von netto € 25.349,17 (für das Jahr 2003) und netto

€ 33.054,17 (für das Jahr 2004) dem Normalsteuersatz von 20%. Es kam daher zu einer Abgabennachforderungen für das Jahr 2003 in Höhe von € 4.361,25 und für das Jahr 2004 in Höhe von € 4.533,74.

Mit Eingabe vom 24.11.2005 (eingelangt beim Finanzamt am 2. Dezember 2995) erhab die Bw. fristgerecht gegen die oa Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 Berufung und führte darin aus:

*„....Es wurde in ihrer Begründung zur Abweichung der Umsatzsteuer 2004 angegeben, dass die Toleranzgrenze für die Kleinunternehmerregelung bereits überschritten ist und daher die Umsatzsteuer somit amtsweigig den Umsätzen laut der Erklärung festgesetzt wurde.*

*Wir möchten sohin darstellen, dass mit mehrfachen Gesprächen sowie auch diversesten Dokumentationen an das zuständige Finanzamt, die Einkünfte eher im Bereich einem pädagogischen, bzw. therapeutischen Umsatz gleichgestellt zu betrachten ist und somit ebenfalls gemäß § 6 Z 19 UStG, als für steuerfrei zu betrachten wäre. Wir möchten dies auch mit den bereits übersandten Zeugnissen in Erinnerung und weiters auch auf die ärztähnlichen Einkünfte aufmerksam machen.*

*...der gehobene Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege ist gem § 11 Abs 1 GuKG der pflegerische Teil der gesundheitsfördernden, präventiven, diagnostischen, therapeutischen und rehabilitativen Maßnahmen zu Erhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit und zur Verhütung von Krankheiten. Er umfasst gem. § 11 Abs 2 GuKG die Pflege und Betreuung von Menschen aller Altersstufen bei körperlichen und psychischen Erkrankungen, die Pflege und Betreuung behinderter Menschen, Schwerkranker und Sterbender, sowie die pflegerische Mitwirkung an Rehabilitation, der primären Gesundheitsvorsorge, der Förderung der Gesundheit und der Verhütung von Krankheiten, im intra – und extramularen Bereich...*

*Wir möchten auf den Kommentar von Christopf Ritz aufmerksam machen, der unter einem aussagt, das*

*...Gemeinwohl iSd § 35 Abs 2 erster Satz bedeutet allgemeines Wohl im Gegensatz zur nichtbegünstigten Förderung des Einzelwohls....*

*Wir hoffen und nehmen stark an, das die Finanz, für die Tätigkeit des Behindertenreitens eine sozialpädagogische und gemeinwohlfördernde die Befreiung ebenso erkennen kann wie wir und vor allem Christopf Ritz, der weiters auch im Kommentar angibt*

*...unter Gesundheitspflege werden nicht nur Maßnahmen zur Wiederherstellung der Gesundheit. Sondern auch solche zur Vorbeugung von Gesundheitsschäden verstanden...*

*welches sinngemäß auch, als Befreiungstatbestand für uns in Betracht kommt.*

*In der Hauptsache allerdings dürfen diese Tätigkeit, welche wir ausüben einer therapeutischen psychologischen Tätigkeit vollends gleichstellen. Zur Glaubhaftmachung dieses Aspekts dürfen wir Ihnen das Zeugnis für Kinderpsychologie und VS Pädagogik nachreichen, welches die tatsächliche Tätigkeit nunmehr schon auf ein gewisses Maß, der ärztähnlichen Tätigkeit abgrenzt und somit als für umsatzsteuerfrei zu betrachten wäre.*

*Es wäre auch schon alleine im Bereich des sozialen Wesens erklärbar, dass meine obangeführten Ausübungen mit behinderten Kindern, eher im Bereich der volkswirtschaftlichen sozialen Tätigkeit liegt und somit auch hier im Bereich der Verwaltungsökonomie entsprechend zu betrachten wäre."*

Als Anlage wurde eine Kopie des Zertifikates der Bw für die erfolgreiche Teilnahme an einem Studium am C. (Eurokolleg für Aus- und Weiterbildung) als beratende Kinderpsychologin IK vom 24. Juni 2003. und VS Pädagogik angeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 5. Jänner 2006 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2003 und 2004 als unbegründet ab. In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass unter die Befreiungen des § 6 Abs 1 Z 19 UStG auch entsprechende therapeutische Tätigkeiten von Psychologen subsumierbar seien. Dies beträfe die selbständige ausgeübte Tätigkeit der Gesundheitspsychologen und der klinischen Psychologen im Sinne des Psychologiegesetzes, BGBl Nr. 360/1990. Nach diesem Gesetz sei für die berufliche Qualifikation des Psychologen, wenn die Ausbildung im Ausland erfolgt, ein Nachweis eines in Österreich anzuerkennenden Abschlusses eines ordentlichen Studiums an einer ausländischen Hochschule zu erbringen. Das von der Bw vorgelegte Zertifikat sei kein entsprechender Nachweis für die berufliche Qualifikation eines Psychologen.

Ebenso wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Jänner 2006 die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde vom zuständigen Finanzamt ausgeführt, dass die Berufung keine Angaben enthalten habe, die zu einer Änderung der Einkommensteuerbescheide geführt hätte.

Mit Eingabe vom 23.01.2006 stellte die Bw fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Bw brachte darin ergänzend vor, dass es sich bei der von ihr ausgeübten Tätigkeit ihrer Meinung nach unter Zugrundelegung des EuGH Erkenntnis C – 307/01 d'Ambrumenil um eine Tätigkeit im Bereich der heilpädagogischen therapeutischen Maßnahmen handele. Dass sie behinderten Kindern, mit dem Zugang und Umgang mit Pferden, eine sozialwirtschaftliche Förderung des Einzel – und Gemeinwohls tätige, stehe nach Meinung der Bw auch einer Art von Heilbehandlung gleich, die somit in der Folge als umsatzsteuerfrei zu behandeln wäre.

Festzuhalten ist, dass die Bw die Prüfung zum Lehrwart für Behindertenreiten positiv absolviert hat (s. Dauerbelege Bl 12, Zeugnis vom 11. Juli 1998).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Tätigkeit einer Lehrwartin für Behindertenreiten unter die Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 19 USG 1994 fällt oder dem Normalsteuersatz unterliegt.

§ 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 normiert die Steuerfreiheit von Umsätzen aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 52 Abs 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961 idF BGBl. Nr. 872/1992.

Die Vorschrift sieht primär eine (unechte) Steuerbefreiung für die wichtigsten (taxativ aufgezählten) Heilberufe im Bereich des Humanmedizin vor. Die Befreiung ist erstmals auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.1996 ausgeführt werden (§ 29 Abs 5). Bis dahin waren die Leistungen steuerpflichtig zum Normalsteuersatz (kostenwirksam im Wesentlichen jedoch nur gegenüber Privatpatienten). Die Steuerbefreiung ist zwingend; eine Option für Steuerpflicht ist nicht vorgesehen.

Befreite Heilberufe sind Ärzte (einschließlich der Fachärzte, wie etwa Zahnärzte), Dentisten, Psychotherapeuten, Hebammen sowie diverse freiberufliche Tätigkeiten im Bereich der medizinischen Spezialdienste. Die Aufzählung ist abschließend. Eine generelle Einbeziehung „ähnlicher“ Berufe erfolgte bisher nicht, obwohl dies die 6. MWSt – RL zulassen würde („ärztliche Berufe“: Art 13 Teil A Abs 1 lit c) und dies etwa im deutschen Recht geschehen ist (§ 4 Nr 14 dUStG). (s. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 6 Tz 417)

*Berger/Bürgler/Kandith-Kristen/Wakounig* schreiben zum § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 :

*"Gem Art 13 Teil A Abs 1 lit c der 6. MwSt – RL befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiung sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und etwaige Missbräuche festsetzen, die Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin, die iRd Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnliche Berufe erbracht werden, von der MwSt."* (Kanduth – Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth – Kristen/ Wakounig, (Hrsg) UStG – Kommentar (2006) [§ 6 Abs 1 Z 19] [13. (Z19)])

Für die Anwendbarkeit der Befreiung ist nach *Berger/Bürgler/Kandith – Kirsten/ Wakounig* auf die Art der Leistung abzustellen. Demnach müssen zwei Voraussetzungen für die Anwendbarkeit vorliegen.“ *Es muss sich erstens um eine ärztliche Leistung handeln, die zweitens durch Personen die den erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweis besitzen, erbracht wird* (vgl EuGH v 10.09.2002, C . 141/00 „Krüngler“).

Maßgeblich für die Frage, ob eine Tätigkeit unter die Steuerbefreiung fällt oder nicht, ist daher das Ziel der ärztlichen Tätigkeit. Ist das Hauptziel der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit, so kommt die Steuerbefreiung zur Anwendung.

Den Mitgliedstaaten wird durch den 2. Halbsatz des Art 13 Teil A Abs 1 lit c der 6. MwSt – RL Ermessen hinsichtlich der Definition der ärztlichen Berufe eingeräumt, denn befreit sind nur Heilbehandlungen, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden. (Kanduth – Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth – Kristen/ Wakounig, (Hrsg) UStG – Kommentar (2006) [§ 6 Abs 1 Z 19] [13. (Z19)]).

Der österreichische Gesetzgeber hat im gegenständlichen § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 (idF BGBl. Nr. 872/1992) die Berufsgruppen taxativ aufgezählt. Hiernach, fällt die Ausübung des Berufes als Arzt (geregelt im ArzteG 1998, BGBl I 169, idF BGBl 140/2003), als Dentist (geregelt in den Bestimmungen des DentistenG, BGBl 40/1949), als Psychotherapeut bzw. Psychologe (geregelt im PsychotherapieG, BGBl 361/1990 idF BGBl I 98/2001), als Hebammme (geregelt im HebammenG, BGBl 310/1994) sowie die Tätigkeiten iSd § 52 Abs 4 BGBl 102/1961 und § 7 Abs 3 BGBl 460/1992 unter den oben genannten § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994.

Die Ausübung des ärztlichen Berufes ist im ArzteG 1998, BGBl I 169, idF BGBl I 140/2003, geregelt. Z 19 knüpft mit ihrer Terminologie offenbar an diese berufsrechtlichen Vorschriften an.

Als Arzt ist somit nur anzusehen, wer die Erfordernisse der selbständigen ärztlichen Berufsausübung (§§ 3 – 5 ArzteG) erfüllt. Nicht erfasst ist hingegen – wie erwähnt – die Heilbehandlung ohne berufsrechtliche Qualifikation. (vgl. *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 6 Tz 417/3)

Z 19 befreit die „Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt“. Für die Auslegung dieser Wortfolge ist auf die gemeinschaftsrechtliche Grundlage abzustellen, die in diesem Zusammenhang von „Heilbehandlung... im Rahmen der Ausübung der ärztlichen Berufe“ sprechen.

Nach der Rsp des EuGH erfasst die Befreiung dementsprechend nicht alle Leistungen, die im Rahmen der Ausübung ärztlicher und arztähnlicher Berufe erbracht werden können, sondern nur die Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin (EuGH 20.11.2003, Rs C – 307/01 „d`Ambrummenil“, Slg I – 13989 = SWI 2004, 41). Darunter versteht der EuGH (vor allem) die medizinische Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung ( EuGH 14.9.2000, Rs C – 384/98 „D“, Slg I – 6795; 10.9.2002, Rs C – 141/00 „Krügler“ , Slg I – 6833). Obwohl grundsätzlich ein therapeutischer Zweck zu verlangen sei, sei der Begriff der Heilbehandlung doch nicht besonders eng auszulegen. Er umfasst etwa auch ärztliche Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden (EuGH 20.11.2003, Rs C – 307/01“ d`Ambrummenil“, Slg I – 13989, Rdnr 58 mwN). Aus der Rdnr 60 lässt sich ableiten, dass der EuGH Heilbehandlung im Wesentlichen mit „Schutz einschließlich Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit“ gleichsetzt.“(s. *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 6 Tz 417/10).

Einen weiteren Anhaltspunkt über das ärztliche Berufsbild bieten die berufsrechtlichen Vorschriften nach § 2 Abs 2 ArzteG 1998. Hiernach ist das ärztliche Berufsbild geprägt durch jede auf medizinisch – wissenschaftlichen Erkenntnissen begründete Tätigkeit, die unmittelbar am Menschen oder mittelbar für den Menschen ausgeführt wird, insbesondere

1. die Untersuchung auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen von körperlichen Krankheiten, Geistes – Gemütskrankheiten, von Gebrechen oder Missbildungen und Anomalien, die krankhafter Natur sind;
2. die Beurteilung von in Z 1 angeführten Zuständen bei Verwendung medizinisch – diagnostischer Hilfsmittel;
3. die Behandlung solcher Zustände (Z1);
4. die Vornahme operativer Eingriffe einschließlich der Entnahme oder Infusion von Blut;
5. die Vorbeugung von Erkrankungen (nach UStR Rz 944 rechnet dazu auch die Abhaltung von Drogenpräventivvorträgen);
6. die Geburtshilfe sowie die Anwendung von Maßnahmen der medizinischen Fortpflanzungshilfe;
7. die Verordnung von Heilmitteln, von Heilbehelfen und medizinisch – diagnostischen Hilfsmitteln;
8. die Vornahme von Leichenöffnungen.“ (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 6 Tz 417/12)

Im Erkenntnis vom 19. Juni 2002 , ZI 2000/15/0053 hat der Verwaltungsgerichtshof zu § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 ausgeführt, dass § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 auf Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) beruht. Diese Bestimmung sieht eine Steuerbefreiung für die Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung eines von im betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufes erbracht wird, vor.

Aus österreichischer Sicht ist davon auszugehen, dass nur solche Tätigkeiten von der in Rede stehenden Befreiungsbestimmung der Richtlinie erfasst sind, die durch das Ärztegesetz 1984, BGBI. Nr. 373/1984 (im Folgenden: ÄrzteG 1984), bzw. durch das Ärztegesetz 1998, BGBI. I Nr. 169/1998 (im Folgenden: Ärztegesetz 1998), abgedeckt sind.

Gemäß § 2 ÄrzteG 1984 bzw. § 3 ÄrzteG 1998 ist die selbständige Ausübung des ärztlichen Berufes ausschließlich Ärzten für Allgemeinmedizin und approbierten Ärzten sowie Fachärzten vorbehalten. Die selbständige Ausübung des ärztlichen Berufes besteht in der eigenverantwortlichen, auf medizinisch – wissenschaftlichen Erkenntnissen begründeten Tätigkeit, die unmittelbar am Menschen oder mittelbar für den Menschen ausgeführt wird, gleichgültig ob solche Tätigkeiten freiberuflich oder im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt werden würde.

Die Bw hat eine Prüfung (Zeugnis) zum Lehrwart für Behindertenreiten - ausgestellt vom B. – abgelegt. Damit hat die Bw nach dem Umsatzsteuerrecht schon deshalb keinen Anspruch auf Steuerfreiheit nach § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994, weil sie keine „Umsätze die unter die Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 subsumierbar sind, erbracht hat. Sie ist weder Ärztin, Dentistin, Psychotherapeutin, Hebamme sowie freiberuflich Tätige im Sinne des

§ 52 Abs 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBl. Nr. 872/1992 und des § 7 Abs 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992.

Auch unter Berücksichtigung der Bestimmungen der Richtlinie 77/388/EWG kommt es zu keiner Steuerfreiheit der Umsätze aus der von der Bw. ausgeübten Tätigkeit als Lehrwartin für Behindertenreiten. Denn Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG befreit die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden.

Der österreichische Gesetzgeber hat die entsprechenden Berufsgruppen im § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 enger gefasst, als es z.B. der deutsche Gesetzgeber getan hat, der in der analogen Vorschrift des § 4 Nr. 14 dUStG ähnliche heilberufliche Tätigkeiten mit auf genommen hat. Dies gilt jedoch nur dann, wenn es sich um eine einem Katalogberuf ähnliche heilberufliche Tätigkeit handelt. Ein Beruf ist einem der im dUStG genannten Katalogberufe ähnlich, wenn das typische Bild des Katalogberufs mit seinen wesentlichen Merkmalen dem Gesamtbild des zu beurteilenden Berufs vergleichbar ist. Dazu gehören die Vergleichbarkeit der jeweils ausgeübten Tätigkeit nach den sich charakterisierenden Merkmalen, die Vergleichbarkeit der Ausbildung und die Vergleichbarkeit der Bedingungen, an die das Gesetz die Ausübung des zu vergleichenden Berufs knüpft (BFH – Urteil vom 29.1.1998 – BStBl. II S 453).

Der österreichische Gesetzgeber hat somit von seinem im durch den Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG zugestandenen Recht, als betroffener Mitgliedstaat die zur Steuerfreiheit führenden ärztlichen und arztähnlichen Berufe zu normieren Gebrauch gemacht.

Im gegenständlichen Fall ist natürlich der § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 als maßgeblicher Paragraph als in Österreich anwendbar anzusehen und nicht die analoge deutsche Vorschrift des § 4 Nr. 14 dUStG.

Aber davon abgesehen, würden die Umsätze aus der Tätigkeit als Lehrwartin für Behindertenreiten auch in Deutschland nicht unter die Steuerfreiheit des § 4 Nr. 14 dUStG fallen, weil es sich nicht um eine in der Vorschrift genannten Umsätze handelt, die unter die Steuerfreiheit fallen (vgl Hessisches Finanzgericht v 05.07.2002 – 6 V 1707/02).

In dem oa Erkenntnis wird ua ausgeführt, dass Hippotherapie weder eine krankengymnastische Tätigkeit noch eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin ist. Der unzweifelhaft günstige allgemeine Einfluss des Reitens auf den menschlichen Organismus reicht noch nicht für die geforderte gezielte Krankheitsbekämpfung aus.

Auch das schulinterne Zertifikat der Bw über die erfolgreiche Teilnahme am Studienlehrgang „Beratende Kinderpsychologie“ am C. kann der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen. Dies deswegen, weil dieses Zertifikat keinen in Österreich nostrarifizierten Abschluss im Sinne des Psychologengesetz (BGBl Nr 360/1990) eines ordentlichen Studiums der Psychologie an einer ausländischen Hochschule nachweist.

Auch eine Befreiung der Umsätze gem. § 6 Abs 1 Z 25 iVm der Ziffern 18,24,23 UStG 1994 kann nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt angewandt werden, da es sich bei der Bw. nicht um eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (§ 34 bis 47 BAO) handelt.

Der Ritz schreibt zu den §§ 34 ff BAO : „*Die Bestimmungen der §§ 34 ff betreffen vor allem Vereine, GmbH, Stiftungen, Anstalten, Genossenschaften sowie Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts. Nicht hierunter fallen insbesondere die OHG, OEG, KG, KEG, EWIV und GesBR sowie physische Personen.*“ (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 34Tz 1).

Die Bw. hat somit vollkommen Recht, in dem sie den Ritz zum Gemeinwohl in Bezug auf die Gesundheitspflege zitiert, da die Gesundheitspflege im § 35 Abs 2 BAO als gemeinnütziger Zweck ausdrücklich genannt ist. Jedoch findet diese Vorschrift keine Anwendung auf den gegenständlichen Sachverhalt, da es sich wie schon oben ausgeführt bei der Bw. um eine natürliche Person handelt, die keine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Rechtspersönlichkeit iSd §§ 34 ff BAO darstellt.

Auch das Vorbringen der Bw in der Berufung, dass die Einkünfte einem pädagogischen Umsatz gleichgestellt werden könnten, kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil die von der Bw in den Reitstunden vermittelten sportlichen (reiterlichen) Fertigkeiten nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994 fallen.

Es war daher aus den Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 14. Jänner 2008