



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 16. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 2. März 2004 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Fragebogen anlässlich der Bekanntgabe ihrer beruflichen Tätigkeit (Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes vom 21. August 1997) bezeichnete die Berufungswerberin (Bw.) die Gewerbeart bzw. den Beruf (Tätigkeit) mit „Psychische Betreuung + Beratung“.

In der Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr wurde - ebenso wie in den Vorjahren - die Unternehmens- bzw. Berufsbezeichnung „Lebensberaterin“ gewählt.

In der für das Jahr 1996 eingereichten Einkommensteuererklärung und der beigelegten Einnahmen/Ausgaben-Rechnung gab die Bw. ihren Beruf bzw. die Art ihrer Tätigkeit mit „Lebensberaterin“ an. In dieser Beilage ist unter Fortbildungsaufwand u.a. auch die Position „Ausbildung zum Lebensberater 3. und 4. Semester Verein zur Förderung von Arbeit und Bildung Kursbeitrag S 37.400,00“ angeführt.

In der für das Jahr 1997 eingereichten Umsatzsteuererklärung wird bei der Art des Unternehmens „Lebensberaterin“ angegeben. In der Einkommensteuererklärung für dieses

Jahr sowie der angeschlossenen Einnahmen/Ausgaben-Rechnung wird als Tätigkeit „psychologische Beratung“ angeführt.

Die Abgabenerklärungen für 1998 enthalten diesbezüglich die Angabe „Lebensberaterin“.

Die Einnahmen/Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2002 weist unter den Einnahmen folgend Positionen aus:

Einnahmen (netto)

I.. Institut Honorare 1-12/02 € 4.500,07

Sonstige Honorare € 25 503,40

Vortragshonorare € 309, 79

Summe € 30.313,26

In der Umsatzsteuererklärung für 2002 wurde dieser Betrag – also € 30.313,26 – in der Rubrik „Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 2002 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen (jeweils ohne Umsatzsteuer)“ erklärt. Auch in der Rubrik „Davon sind zu versteuern mit 20 % Normalsteuersatz“ wurde ebendieser Betrag angeführt und die Umsatzsteuer in Höhe von € 6.062,65 errechnet.

In der Einkommensteuererklärung für 2002 wurde der aus der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung sich ergebende Gewinn in Höhe von € 13.042,43 unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb erklärt.

Der Umsatzsteuerbescheid erging ebenso wie der Einkommensteuerbescheid erklärungsgemäß.

Mit dem Rechtsmittel der Berufung wurde (erstmalig) die unechte Umsatzsteuerbefreiung für Heilberufe gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 und hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Erhöhung um € 5.505,90 (Umsatzsteuerzahllast) beantragt. Diese Antragstellung wurde wie folgt begründet:

„Unsere Mandantin erbringt Ihre Leistungen zum Großteil im Rahmen der ...-Beratungsstelle für Menschen mit Essstörungen. ... ist eine Gemeinschaftspraxis mit Ärzten und Therapeuten. (Die Bw.) hat sich in ihrer psychotherapeutischen Tätigkeit auf Behandlung von Essstörungen spezialisiert.

Sie verwendet dabei immer mehr die sogenannten Familienaufstellungen – also die familien-systemische Behandlung von seelischen Störungen.

Sie hat zwar keinen formalen psychotherapeutischen akademischen Grad erworben, aber durch eine Fülle von Kursen, die auch in den Beilagen zu den jeweiligen Steuererklärungen immer im Detail angeführt wurden, jene allgemeine und besondere Ausbildung, die sie zur

umfassenden bewussten und geplanten Behandlung von psychosozialen und psychosomatisch bedingten Verhaltensstörungen und Leidenszuständen mit wissenschaftlich-psychotherapeutischen Methoden in einer Interaktion mit einem oder mehreren Behandelten befähigt, bestehende Symptome zu mildem oder zu beseitigen, gestörte Verhaltensweisen der Einstellungen zu ändern und die Reifung, Entwicklung und Gesundheitsbehandlung zu fördern.

Es ist durchaus möglich inhaltlich im Sinne des Psychotherapiegesetzes oder Psychologengesetzes tätig zu sein, ohne über Befugnis zur selbständigen Berufsausübung zu verfügen. Die in den letzten Jahren gestiegenen Einnahmen zeigen, dass sie offensichtlich mit ihrer Methode erfolgreich ist. Eine formale staatliche Anerkennung als Psychotherapeutin ist für die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung nicht Voraussetzung.

Somit erhöht sich der Betrag der (unecht befreiten) Umsätze um € 6.062,65. Gleichzeitig entfällt der Vorsteuerabzug in Höhe von € 556,75.“

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. In der Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Grundsätzlich ist die Tätigkeit der Psychotherapeuten im Sinne des Psychotherapiegesetzes unter die Befreiung des § 6 Abs. 1 Ziff. 19 UStG subsumierbar.

Psychotherapeut ist, wer nach den Vorschriften des Psychotherapiegesetzes (BGBl. 361/1990), zur selbständigen Ausübung der Psychotherapie berechtigt ist. Das sind Personen, die die allgemeine und besondere Ausbildung absolviert haben und die sonstigen Voraussetzungen des § 11 Psychotherapiegesetz erfüllen (Ruppe 2. Auflage TZ 417/5 zu § 6 UStG). Wie der Aktenlage und dem bisherigen Schriftverkehr zu entnehmen sind, liegen in Ihrem Fall die im § 11 Psychotherapiegesetz angeführten Voraussetzungen nicht zur Gänze vor, sodass auch keine Eintragung in die Psychotherapeutenliste (§ 11 Ziff. 5 leg.cit.) erfolgte. Eine Steuerbefreiung im Sinne des § 6 Abs. 1 Ziff. 19 UStG kann daher nicht zur Anwendung kommen. Es ergeben sich dementsprechend auch keine ertragsteuerlichen Auswirkungen.“

Mit dem Vorlageantrag wurde die Berufsbegründung wie folgt ergänzt:

„Aus der beiliegenden Kommentierung des EuGH-Erkenntnisses vom 6.11.2003, Rs. C-45/01 ist zu entnehmen, dass die Umsatzsteuerbefreiung für arztähnliche Leistungen offensichtlich weit auszulegen ist.

In dieser Anmerkung ist ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die österreichische Verwaltungspraxis (konkret Rz. 951a und Rz. 958 UStR 2000) im Hinblick auf das vorliegende Urteil zu eng ist.

Unseres Erachtens gilt diese weite Auslegung auch dafür, dass eine Tätigkeit im Sinne des Psychotherapiegesetzes nicht nur dann vorliegt, wenn die formalen Voraussetzungen für die Befugnis der selbständigen Berufsausübung vorliegen.“

Der dem angesprochenen Urteil zugrunde liegende Rechtsstreit betraf die umsatzsteuerlicher Behandlung von an einer Klinik in Deutschland durch angestellte Diplompsychologen (die keine Ärzte waren) erbrachte psychotherapeutische Leistungen. Nach diesem Urteil des EuGH sind ärztliche und arztähnliche Leistungen im Bereich der Humanmedizin unabhängig davon befreiungsfähig, in welcher Rechtsform und an welchem Ort (z.B. Ambulanz) die jeweiligen Leistungen erbracht wurden.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete ein Vorhalteschreiben an die Bw., alles ihr zweckdienlich Erscheinende anzugeben und ihre Angaben nachzuweisen, insbesondere die Honorarnoten zu den Einnahmen, die Verträge und sonstigen Vereinbarungen, auf Grund welcher sie die den Einnahmen zugrunde liegenden Tätigkeiten ausübt habe und die Zeugnisse und sonstigen Urkunden betreffend ihre berufliche Ausbildung vorzulegen.

Seitens der Bw. wurden daraufhin die Honorarnoten bzw. einen Auszug vom Bankkonto sowie die berufliche Ausbildung betreffende Zertifikate, Ausbildungsbestätigungen und Teilnahmebestätigungen an Fortbildungsveranstaltungen, darunter auch ein Lehrgangszertifikat über die Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin von Jänner 1995 bis April 1997, der Bescheid des Amtes der Wiener Landesregierung vom 28. März 2000 über die Bewilligung der Ausübung des Gewerbes „Lebens- und Sozialberatung“ sowie eine Bestätigung vom 31. Juli 2006 von ...-Institut für Menschen mit Essstörungen, dass die Bw. von Jänner 1998 bis Mitte Oktober 2005 Mitarbeiterin bei ... war, übermittelt.

Im Erwägungsteil ist die Ausbildung der Bw. und das Bestätigungsschreiben detailliert dargestellt bzw. eingearbeitet.

Schriftliche Verträge oder sonstige Vereinbarungen über die geleistete Tätigkeit gebe es laut Angabe der Bw. nicht.

Über weiteren Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz übermittelte die Bw. folgendes Antwortschreiben:

„... die Tätigkeit (der Bw.) teilt sich im Wesentlichen in drei Bereiche:

1. Die quartalsweise abgerechneten Beratungsleistungen im Rahmen des Institutes für Menschen mit Essstörungen:

Die Honorarnoten für diese Tätigkeit betreffen den weitaus überwiegenden Teil der Umsätze (der Bw.). Dazu übermitteln wir Ihnen ergänzend ein Schreiben der ehemaligen Leiterin dieses Institutes. Aus dieser Bestätigung geht hervor, dass (die Bw.) ihre Tätigkeit immer in unmittelbarer Zusammenarbeit mit den behandelnden ÄrztInnen ausgeführt hat. Das heißt

Ärzte haben einen Teil ihrer Tätigkeit an (die Bw.) delegiert im Rahmen der dort vorgesehenen Teambetreuung.

Die Umsätze in dieser Gruppe betreffen ausschließlich Beratungsleistungen.

2. Koordinierungstätigkeit:

Die Koordinierungstätigkeit am Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung betrifft organisatorische Arbeiten für dieses Institut und keine Beratungsgespräche. Davon mit umfasst sind administrative Tätigkeit und Führungsaufgaben im Rahmen dieser Organisation.

3. Diverse Beratungsgespräche:

Dabei handelt es sich um geringfügige Umsätze aus Einzelgesprächen. Diese Tätigkeit fällt im Wesentlichen in jenen Bereich der Tätigkeiten, die überwiegend über ... Institut für Menschen mit Essstörungen abgerechnet wurden.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass (die Bw.) weitaus überwiegend Beratungsleistungen in dauernder vernetzter Zusammenarbeit mit den gleichzeitig behandelnden ÄrztInnen erbracht hat. In geringerem Umfang wurden auch Verwaltungs- und Führungsaufgaben in diesem Zusammenhang wahrgenommen, die auch gesondert abgerechnet wurden.“

Das beigelegte Schreiben der ehemaligen Leiterin des Institutes vom 17. Juni 2008 lautet:

„Als ehemalige psychotherapeutische Leiterin von ..., Institut für Menschen mit Essstörungen, ... bestätige ich bzw. halte ich ausdrücklich fest, dass das gesamte Team im Rahmen eines ganzheitlichen Behandlungskonzepts interdisziplinär zusammengearbeitet und die Patientinnen betreut hat.

Dies betrifft auch (die Bw.). Sie hat im Zeitraum von Jänner 1998 bis Oktober 2005 im Institut ... an Essstörungen erkrankte Patientinnen psychotherapeutisch im Sinne des Psychotherapiegesetzes als 'psychotherapeutisches Hilfspersonal' behandelt, und zwar in andauernder vernetzter Zusammenarbeit mit den behandelnden ÄrztInnen für Allgemeinmedizin, FachärztInnen für Innere Medizin und FachärztInnen für Psychiatrie. Die Quartalsrechnungen 4. Quartal 2001 - 3. Quartal 2002 und die Honorare für die 'Beratungsgespräche' beziehen sich somit auf die oben angeführte Tätigkeit.“

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

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebammme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBl. Nr. 872/1992 (Krankenpflegefachdienst) und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste, BGBl. Nr. 460/1992

*(psychotherapeutische Dienste, diät- und ernährungsmedizinische Beratungsdienste, ergotherapeutische Dienste und logopädisch-phoniatrisch-audiologische Dienste) steuerfrei.*

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) (Ruppe, UStG Kommentar<sup>3</sup>, § 6 Tz 417/1).

Tätigkeiten iSd § 52 Abs. 4 BGBI 102/1961 und § 7 Abs. 3 BGBI 460/1992

§ 52 Abs. 4 BGBI 102/1961 regelt den Krankenpflegefachdienst, die medizinischen Dienste und die Sanitätshilfsdienste. Da die gehobenen medizinische-technischen Dienste seit 1992 im MTD-Gesetz, BGBI 460/1992, geregelt sind und die Sanitätshilfsdienste nicht freiberuflich ausgeübt werden können, betrifft § 52 Abs. 4 nur noch den Krankenpflegefachdienst.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist eine entsprechende berufsrechtliche Qualifikation. Fehlt es daran (zB Altenbetreuung, ambulante Pflegedienste ohne entsprechend ausgebildete Fachkräfte), kommt Z 19 nicht zur Anwendung.

Die EuGH-Rsp rechnet bei der Hauskrankenpflege zu den befreiten Umsätzen zwar die Behandlungspflege, nicht aber die Grundpflege und die hauswirtschaftliche Versorgung pflegebedürftiger Personen (EuGH 10.9.2002, Rs C-141/00 „Kügler“, Slg 1-6833; jedoch Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g der 6. MWSt-RL möglich; hiezu Behr/Meyer, Kügler und die Folgen, UR 2004, 52).

Das Gesetz BGBI 460/1992 regelt die gehobenen medizinisch-technischen Dienste, das sind die in § 1 leg. cit. aufgezählten (insgesamt sieben) Berufsbilder, die in § 2 leg. cit. genauer umschrieben sind. Von diesen sieben Berufsbildern dürfen gem. § 7 Abs. 3 leg. cit. freiberuflich (und damit unternehmerisch) nur die folgenden ausgeübt werden:

- der physiotherapeutische Dienst
- der diät- und ernährungsmedizinische Beratungsdienst
- der ergotherapeutische Dienst
- der logopädisch-phoniatrisch-audiologische Dienst.

Auch hier ist Voraussetzung für die Steuerbefreiung eine entsprechende berufsrechtliche Qualifikation. Fehlt sie (zB Heilmasseur ohne physiotherapeutische Berufsausbildung: VwGH 27.10.1982, 3006/80 ÖStZB 1983, 233), ist die Leistung steuerpflichtig (Ruppe, aaO, § 6 Tz 417/7f).

Allgemeines zur Betätigung:

Vorweg wird festgehalten, dass die Bw. in allen ab dem Jahr 1996 eingereichten Erklärungen ihre Tätigkeit mit "Lebensberaterin" beschrieben hatte.

Auf der Internetseite des Instituts für Counselling und Networking wird unter "Lebensberatung" ausgeführt:

"Lebensberatung ist die bewusste und geplante psychologische Beratung, Betreuung und Begleitung von Menschen in persönlichen Veränderungs- und Problemsituationen, die sich am individuellen Entwicklungsprozess eines Menschen orientiert und ein umfassendes körperliches, geistiges und seelisches Wohlbefinden ermöglicht bzw. aufrecht zu erhalten hilft.

...

Wichtige Tätigkeitsbereiche sind Persönlichkeitsberatung, Beziehungs- und Sexualberatung, Konfliktberatung, Gesundheits- und Ernährungsberatung, Bildungs-, Beruf- und Finanzberatung, Freizeitberatung, Gruppenberatung und -moderation, Sozialberatung und Kommunikationstrainings."

Zur Ausbildung:

Die Bw. hatte bis Ende des Jahres 2002 folgende Ausbildung absolviert:

Zeitraum / Tag	Ausbildung
30.3. - 3.4.1992	Selbsterfahrungsseminar Systemische Orientierung mit insgesamt 35 Arbeitsstunden
22.3. - 26.3.1994	Selbsterfahrungsseminar „der nächste Schritt“ (Lösungs- und zielorientierte Konzepte) mit insgesamt 35 Arbeitsstunden
Mai 1992 – April 1995	Psychosynthese / Psychologische Astrologie: Grundausbildung in Psychosynthese im Ausmaß von 957 Stunden
3.1.1995 - 20.4.1997	Organos Kolleg für systemische Bildung und Beratung: Ausbildung zur Lebens- und Sozialberaterin im Ausmaß von 540 Unterrichtseinheiten
10.3. -21.11.1998	Fortbildungsreihe „Aufstellungs- und Rekonstruktionsarbeit im Rahmen systemischer Therapie, Supervision und Organisationsberatung“: Systemische Selbsterfahrung, Theorie, Methodik, Supervision, Peergruppenarbeit im Ausmaß von insgesamt 264 Stunden

12.1.1999	Fortbildungsveranstaltung für Systemische Aufstellungsarbeit im Ausmaß von 3 Stunden
23. - 24.4.1999	Teilnahme am Aufstellungsseminar von ... als Assistenz
2. - 5.6.1999	Seminar Familienstellen - Seminar II: Assistenz bei ...
2. – 3.10.1999	Seminar „Familien-Stellen für Krebskranke“ im Ausmaß von 18 Einheiten
10.1999	Seminar „Lösungen stellen“ im Ausmaß von 20 Arbeitseinheiten á 50 min.
8. -10.11.1999	Fortbildungsseminar: Systemische Aufstellungs- und Rekonstruktionsarbeit im Ausmaß von insgesamt 24 Stunden
11.1999	Seminar Wahrnehmungen von Systemen (Einführung in Grammatik und Praxis der systemischen Strukturaufstellungen) im Ausmaß von 20 Arbeitseinheiten á 50 min.
13.1. - 16.1.2000	Familientherapeutisches Seminar: Aufstellungs- und Rekonstruktionsarbeit (32 Arbeitseinheiten): als Praktikantin teilgenommen
2.2000	Seminar Systemische Arbeit mit Problemen, Entscheidungssituationen und Symptomsystemen im Ausmaß von 20 Arbeitseinheiten á 50 min.
7.2000	Seminar „Lösungen stellen“ im Ausmaß von 20 Arbeitseinheiten á 50 min.
9.2000	Systemisches Beraten nach dem Kieler Beratungsmodell Coaching Intensivlehrgang im Ausmaß von 124 Lehreinheiten
14.11.2000	Seminar „Träume“
11/2000	Seminar Hypnosystemische Prozessarbeit bei Systemischen Strukturaufstellungen im Ausmaß von 20 Arbeitseinheiten á 50 min.
2.2001	Seminar Praxistraining und Supervision für Systemische Strukturaufstellungen im Ausmaß von 20 Arbeitseinheiten á 50 min.
5.2001	Seminar Die verkörperte Sprache des Klienten im Ausmaß von 20 Arbeitseinheiten á 50 min.
27.6.2001	Psychotherapeutische Sitzung mit 6 Einheiten als Supervision
27.7. - 29.7.2001	Seminar Lösung, Anerkennung und Schutz Weiterbildung in Systemischer Aufstellungsarbeit
21.9. - 23.09.2001	Fortbildungsveranstaltung „Aufstellungs- und Rekonstruktionsarbeit im Rahmen systemischer Therapie, Supervision und Organisationsberatung“ im Ausmaß von 20 Stunden
15.10.2001	Psychotherapeutische Sitzung mit 6 Einheiten als Supervision
18.10. - 20.10.2001	Organos Kolleg für systemische Bildung und Beratung: Tagung: Das weite Land der Aufstellungsarbeit Von der Familienrekonstruktion zum Lösungsbild und darüber hinaus
3.2002	Workshop „Ich gebe dir die Ehre - anerkennen was war, anerkennen was ist“ Folgewirkungen der NS-Zeit in Familiensystemen im Ausmaß von 6 Einheiten á 45 min.

14. - 16.6.2002	Seminar Wunder, Lösung und System: Theorie und Praxis der lösungsfokussierten Strukturaufstellungen im Ausmaß von 20 Arbeitseinheiten
26.- 28.7.2002	Seminar Hypnosystemische Prozessarbeit bei Systemischen Strukturaufstellungen im Ausmaß von 20 Arbeitseinheiten á 50 min.
2.- 3.12.2002	Seminar Körperteile im Dialog im Ausmaß von 20 Arbeitseinheiten

Die Bw. ist (mangels Absolvierung eines Studiums) unstrittig nicht Psychotherapeutin oder Psychologin (vgl. Seite 2, erster Absatz der Berufungsschrift).

Es ist daher zu beurteilen, ob die Bw. - wie auf Seite 2, zweiter Absatz der Berufung behauptet - inhaltlich im Sinne des Psychotherapiegesetzes oder Psychologengesetzes tätig war.

Aus den Rechnungen lässt sich hinsichtlich der von der Bw. tatsächlich ausgeübten Tätigkeit Folgendes entnehmen:

Zeitraum / Tag	
4. Quartal 2001	Für getätigte Leistungen im obgenannten Zeitraum stelle ich hiermit <i>dem Institut für Menschen mit Essstörungen</i> ein Honorar in der Höhe von € 6.595,06 in Rechnung
Jänner 2002	Koordinationstätigkeit am Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung: € 436,04
6.2.2002	ein Beratungsgespräch: € 45,--
Februar 2002	Koordinationstätigkeit am Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung: € 436,04
6.3.2002	ein Beratungsgespräch: € 45,--
13.3.2002	ein Beratungsgespräch: € 45,--
März 2002	Koordinationstätigkeit am Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung: € 440,--
1. Quartal 2002	Für getätigte Leistungen im obgenannten Zeitraum stelle ich hiermit <i>dem Institut für Menschen mit Essstörungen</i> ein Honorar in der Höhe von € 8.312,-- in Rechnung
April 2002	Koordinationstätigkeit am Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung: € 440,--
Mai 2002	Koordinationstätigkeit am Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung: € 440,--
20.6.2002	ein Beratungsgespräch: € 45,--
Juni 2002	Koordinationstätigkeit am Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung: € 437,--
2. Quartal 2002	Für getätigte Leistungen im obgenannten Zeitraum stelle ich hiermit <i>dem Institut für Menschen mit Essstörungen</i> ein Honorar in der Höhe von € 8.340,-- in Rechnung
Juli 2002	Koordinationstätigkeit am Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung: € 440,--

August 2002	Koordinationstätigkeit am Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung: € 436,--
12.9.2002	ein Beratungsgespräch bezüglich Psychotherapie und ärztlicher Betreuung: € 45,--
September 2002	Koordinationstätigkeit am Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung: € 440,--
3. Quartal 2002	Für getätigte Leistungen im obgenannten Zeitraum stelle ich hiermit <i>dem Institut für Menschen mit Essstörungen</i> ein Honorar in der Höhe von € 7.375,-- in Rechnung
Oktober 2002	Koordinationstätigkeit am Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung: € 509,--
November 2002	Koordinationstätigkeit am Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung: € 510,--
5.12.2002	ein Beratungsgespräch: € 45,--
Dezember 2002	Koordinationstätigkeit am Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung: € 436,--

Betreffend die Tätigkeit für das Institut für Menschen mit Essstörungen geht aus der Bestätigung des Institutes hervor, dass die Bw. "von Jänner 1998 bis Mitte Oktober 2005 Mitarbeiterin (des) ... Institut(es) für Menschen mit Essstörungen (war).

Die Bw. führte Erstgespräche mit neuen KlientInnen, Beratungsgespräche mit Müttern, Eltern, Lehrern, arbeitete mit einem Psychotherapeuten (systemische Familientherapie) zusammen mit Paaren und Familien und begleitete KlientInnen ab 14 Jahren im Rahmen von Beratungsprozessen.

Auch war sie verantwortlich für den Bereich Informations- und Präventivarbeit und hielt selbst workshops in Schulen ab.

Seit Dezember 2000 leitete sie regelmäßig mit KollegInnen zusammen Familienaufstellungs- und systemische Strukturaufstellungsseminare.

Seit Jänner 1999 war (die Bw.) Mitglied des Leitungsteams (des Institutes) und in dieser Funktion zuständig für den Bereich Organisation (insbesondere für den Verrechnungsablauf mit den Wiener Gebietskrankenkassa) und Vernetzung des interdisziplinären Teams.

Ihr oblag auch die Betreuung und Koordination aller PraktikantInnen (aus den Bereichen Psychologie, Lebens- und Sozialberatung und Propädeutikum).

(Die Bw.) ist ein sehr verantwortungsvoller und innovativer Mensch, ihre hohe Kompetenz in der Begleitung von Menschen (sowohl KlientInnen als auch MitarbeiterInnen), ihre positive Denkweise und ihre Fähigkeit, Menschen zu vernetzen machten (die Bw.) zu einer äußerst wichtigen Mitarbeiterin (des Institutes)."

Anhand von Verträgen und sonstigen Vereinbarungen, auf Grund welcher von der Bw. die den Einnahmen zugrunde liegenden Tätigkeiten ausgeübt wurden, kann eine Beurteilung nicht

vorgenommen werden, weil es solche über die geleistete Tätigkeit laut Antwortschreiben vom 10. März 2008 nicht gibt.

Zur Tätigkeit für das Institut für Menschen mit Essstörungen:

Aus den quartalsweise gelegten Honorarnoten an das Institut für Menschen mit Essstörungen ist nicht erkennbar, um welche getätigten Leistungen es sich gehandelt hat. Der Inhalt der Bestätigung lässt nicht darauf schließen, welchen Umfang die einzelnen Tätigkeiten im Rahmen der gesamten Mitarbeit eingenommen haben.

Zur Tätigkeit für das Institut für Psychotherapie, Ganzheitsmedizin und Persönlichkeitsentwicklung:

Aus den Rechnungen ist nicht erkennbar, worin konkret die monatlich etwa gleich hohe Erlöse bewirkende Koordinationstätigkeit bestanden hat.

Zu den Beratungsgesprächen:

Aus den Rechnungen ist die Art des Beratungsgespräches nicht erkennbar. Gemäß den auf den Rechnungen angebrachten Stampiglien wurden die Beratungsgespräche als Lebens- und Sozialberaterin geführt.

Die Bw. wurde im Lichte dieser Umstände ersucht Ihr Berufungsvorbringen, wonach sie "inhaltlich im Sinne des Psychotherapiegesetzes oder Psychologengesetzes tätig (waren)" bzw. wonach Ihre Leistungen "ärztähnliche Leistungen" seien, die als Nebenleistung zu einer die Hauptleistung darstellenden Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung erbracht wurden, darzulegen und nachzuweisen.

Auf dieses Ersuchen wurde von der Bw. dahingehend reagiert, dass man eine Bestätigung des Institutes vorlege.

Aus der Bestätigung gehe hervor, dass die Bw. "ihre Tätigkeit immer in unmittelbarer Zusammenarbeit mit den behandelnden Ärzten ausgeführt hat. Das heißt, Ärzte haben einen Teil ihrer Tätigkeit an (die Bw.) delegiert im Rahmen der dort vorgesehenen Teambetreuung."

Mit dem genannten Schreiben wurde bestätigt, "dass das gesamte Team im Rahmen eines ganzheitlichen Behandlungskonzepts interdisziplinär zusammengearbeitet und die PatientInnen betreut hat.

Dies betrifft auch (die Bw.). Sie hat im Zeitraum von Jänner 1998 bis Oktober 2005 im Institut ... an Essstörungen erkrankte PatientInnen psychotherapeutisch im Sinne des Psychotherapiegesetzes als 'psychotherapeutisches Hilfspersonal' behandelt, und zwar in andauernder vernetzter Zusammenarbeit mit den behandelnden ÄrztInnen für Allgemeinmedizin, FachärztInnen für Innere Medizin und FachärztInnen für Psychiatrie.

Die Quartalsabrechnungen 4. Quartal 2001 – 3. Quartal 2002 und die Honorare für die 'Beratungsgespräche' beziehen sich somit auf die oben angeführte Tätigkeit."

Der Einstufung der Bw. – wonach sich ihre Tätigkeit in drei Bereiche teile – folgend ist zu den einzelnen Bereichen auszuführen:

1. Quartalsweise abgerechnete Beratungsleistungen:

Aus den Rechnungen lässt sich hinsichtlich der von der Bw. tatsächlich ausgeübten Tätigkeit Folgendes entnehmen:

Zeitraum / Tag	
4. Quartal 2001	Für getätigte Leistungen im obgenannten Zeitraum stelle ich hiermit <i>dem Institut für Menschen mit Essstörungen</i> ein Honorar in der Höhe von € 6.595,06 in Rechnung
1. Quartal 2002	Für getätigte Leistungen im obgenannten Zeitraum stelle ich hiermit <i>dem Institut für Menschen mit Essstörungen</i> ein Honorar in der Höhe von € 8.312,-- in Rechnung
2. Quartal 2002	Für getätigte Leistungen im obgenannten Zeitraum stelle ich hiermit <i>dem Institut für Menschen mit Essstörungen</i> ein Honorar in der Höhe von € 8.340,-- in Rechnung
3. Quartal 2002	Für getätigte Leistungen im obgenannten Zeitraum stelle ich hiermit <i>dem Institut für Menschen mit Essstörungen</i> ein Honorar in der Höhe von € 7.375,-- in Rechnung

Anhand der Rechnungen kann mangels jedweder Bezeichnung der getätigten Leistungen nicht beurteilt werden, welche Leistungen von der Bw. tatsächlich erbracht worden sind.

Laut dem Inhalt der vorgelegten Bestätigung (vom 31. Juli 2006) führte die Bw.

Erstgespräche mit neuen KlientInnen, Beratungsgespräche mit Müttern, Eltern, Lehrern, arbeitete mit einem Psychotherapeuten (systemische Familientherapie) zusammen mit Paaren und Familien und begleitete KlientInnen ab 14 Jahren im Rahmen von Beratungsprozessen.

Auch war sie verantwortlich für den Bereich Informations- und Präventivarbeit und hielt selbst workshops in Schulen ab.

Seit Dezember 2000 leitete sie regelmäßig mit KollegInnen zusammen Familienaufstellungs- und systemische Strukturaufstellungsseminare.

Laut dem Inhalt der weiteren vorgelegten Bestätigung (vom 17. Juni 2008) arbeitete das gesamte Team im Rahmen eines ganzheitlichen Behandlungskonzepts interdisziplinär zusammen und betreute die PatientInnen. Dies betraf auch die Bw.

An diese Angaben schließt sich die Beurteilung an, die Bw. habe im Zeitraum von Jänner 1998 bis Oktober 2005 im Institut ... an Essstörungen erkrankte PatientInnen psychotherapeutisch im Sinne des Psychotherapiegesetzes als 'psychotherapeutisches Hilfspersonal' behandelt, und zwar in andauernder vernetzter Zusammenarbeit mit den behandelnden ÄrztInnen für

Allgemeinmedizin, FachärztInnen für Innere Medizin und FachärztInnen für Psychiatrie. Die Quartalsabrechnungen 4. Quartal 2001 – 3. Quartal 2002 und die Honorare für die 'Beratungsgespräche' beziehen sich somit auf die oben angeführte Tätigkeit. Im Dunkeln blieb, worauf sich die Beurteilung stützt, die Bw. habe PatientInnen psychotherapeutisch im Sinne des Psychotherapiegesetzes [als 'psychotherapeutisches Hilfspersonal'] behandelt.

Zusammenfassend ist daher zu sagen, dass die Bw. nicht vermocht hat, ihr Berufungsvorbringen darzulegen und nachzuweisen, sie sei im Sinne des Psychotherapiegesetzes oder Psychologengesetzes tätig gewesen.

Auf Grund des Umstandes, dass im "Institut für Menschen mit Essstörungen" Menschen, die an Essstörungen erkrankt sind, behandelt werden, wird der Vollständigkeit halber festgehalten:

Von der Bw. wurde weder behauptet noch ist aus der Aktenlage (bspw. der wiedergegebenen Ausbildung der Bw.) zu erkennen, dass sie, die Bw., eine Tätigkeit im Rahmen des Berufsbildes des diät- und ernährungsmedizinischen Beratungsdienstes ausgeübt habe.

## 2. Koordinierungstätigkeit:

Laut dem Inhalt der vorgelegten Bestätigung war die Bw. seit Jänner 1999 Mitglied des Leitungsteams (des Institutes) und in dieser Funktion zuständig für den Bereich Organisation (insbesondere für den Verrechnungsablauf mit den Wiener Gebietskrankenkassa) und Vernetzung des interdisziplinären Teams.

Ihr oblag auch die Betreuung und Koordination aller PraktikantInnen (aus den Bereichen Psychologie, Lebens- und Sozialberatung und Propädeutikum).

Dass mit dieser Tätigkeit keine solche im Sinne des Psychotherapie- oder Psychologengesetzes ausgeübt wurde, bedarf keiner weiteren Ausführungen.

## 3. Diverse Beratungsgespräche:

Bei diesem Tätigkeitsbereich handelt es sich laut dem Schreiben vom 1. Juli 2008 um jenen, in dem geringfügige Umsätze aus Einzelgesprächen erzielt wurden.

Aus den Rechnungen lässt sich hinsichtlich dieser von der Bw. ausgeübten Tätigkeit Folgendes entnehmen:

Die von der Bw. ausgestellten Rechnungen wurden mit dem Logo des Institutes versehen und schienen am Rechnungsende Namen, Anschrift und Telefonnummer des Institutes auf.

Gezeichnet wurden die Rechnungen mit dem Namen und der Anschrift, Telefonnummer und E-Mail-Adresse der Bw., samt dem Zusatz: Lebens- und Sozialberaterin:

6.2.2002	Ich erlaube mir, Ihnen für ein Beratungsgespräch ein Honorar in Höhe von €
----------	--

	45,-- in Rechnung zu stellen.
6.3.2002	Ich erlaube mir, Ihnen für ein Beratungsgespräch ein Honorar in Höhe von € 45,-- in Rechnung zu stellen.
13.3.2002	Ich erlaube mir, Ihnen für ein Beratungsgespräch ein Honorar in Höhe von € 45,-- in Rechnung zu stellen.
20.6.2002	Ich erlaube mir, Ihnen für ein Beratungsgespräch ein Honorar in Höhe von € 45,-- in Rechnung zu stellen.
12.9.2002	Ich erlaube mir, Ihnen für ein Beratungsgespräch bezüglich Psychotherapie und ärztlicher Betreuung ein Honorar in Höhe von € 45,-- in Rechnung zu stellen.
5.12.2002	Ich erlaube mir, Ihnen für ein Beratungsgespräch ein Honorar in Höhe von € 45,-- in Rechnung zu stellen.

Auch betreffend diesen Tätigkeitsbereich gilt das oben Gesagte, dass das Ersuchen im Schreiben vom 21. April 2008 die Bw. nicht zu veranlassen vermocht hatte, ihr Berufungsvorbringen darzulegen und nachzuweisen, wonach sie inhaltlich im Sinne des Psychotherapiegesetzes oder Psychologengesetzes tätig war.

Zu der im Vorlageantrag unter Hinweis auf das genannte EuGH-Erkenntnis betreffend an einer Klinik in Deutschland angestellte Diplompsychologen gemachten Ergänzung, die Umsatzsteuerbefreiung für arztähnliche Leistungen sei offensichtlich weit auszulegen, wird Folgendes festgehalten:

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

Der österreichische Gesetzgeber hat die entsprechenden Berufsgruppen in der zitierten Norm enger gefasst, als es der deutsche Gesetzgeber getan hat, der in der analogen Vorschrift des § 4 Nr. 14 dUStG ähnliche heilberufliche Tätigkeiten mit aufgenommen hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Dezember 2009