

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Mental-Suggesteur, P., vertreten durch Dr. Karlheinz Morré, Steuerberater, 8010 Graz, Heinrichstraße 110, vom 23. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 30. Juli 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis April 2007, vertreten durch Mag. Alexander Maicovski, nach der am 24. Juni 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, in Anwesenheit der Schriftführerin Dagmar Brus durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Außenprüfung die Entgelte für die unter Anwendung von Hypnose und mentaler Suggestion durchgeführten "therapeutischen Einzelsitzungen" dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterworfen (vgl. Niederschrift vom 26. Juli 2007 über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung).

Dagegen hat der Berufungswerber (Bw.) das Rechtsmittel der Berufung erhoben, da die Abgabenbehörde die Umsätze aus einer psychologischen Tätigkeit nicht als solche im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 anerkannt habe, obwohl die Form der von ihm ausgeübten Hypnose bzw. mentalen Suggestion in Einzelsitzungen nach dem Gutachten des allgemein

---

gerichtlich beeideten Sachverständigen Dr. Roland Bugram vom 12. August 2004 anerkannten Elementen einer psychologischen Behandlung entspreche.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Unter Umsätze aus der Tätigkeit als Psychotherapeut im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 fielen in erster Linie Umsätze der selbständig tätigen Psychotherapeuten im Sinne des Psychotherapiegesetzes. Unter die Befreiung seien aber auch entsprechende therapeutische Tätigkeiten von Psychologen subsumierbar. Dies betreffe die selbständig ausgeübte Tätigkeit der Gesundheitspsychologen und der klinischen Psychologen im Sinne des Psychologengesetzes, BGBl. Nr. 360/1990 idF BGBl. I Nr. 98/2001.

Im gegenständlichen Fall wären die Umsätze aus der Tätigkeit dann steuerbefreit, wenn diese von einem Psychotherapeuten im Sinne des Psychotherapiegesetzes oder Psychologen lt. Psychologengesetz ausgeführt werden, dh. von einer Person, die über eine diesbezügliche Berufsausübungsbefugnis verfüge.

Nach § 2 in Verbindung mit § 11 des Psychotherapiegesetzes setze die selbständige Ausübung der Psychotherapie – neben der geistigen und körperlichen Eignung – in fachlicher Hinsicht die (positive) Absolvierung einer allgemeinen ("psychotherapeutisches Propädeutikum") und einer besonderen Ausbildung ("psychotherapeutisches Fachspezifikum") sowie die Eintragung in die Psychotherapeutenliste voraus.

Ebenso führten die §§ 4 und 10 Psychologengesetz aus, dass die selbständige Ausübung des psychologischen Berufes – neben theoretischer und praktischer fachlicher Kompetenz ua. – die Eintragung in die Liste der klinischen Psychologen und Gesundheitspsychologen nach Anhörung des Psychologenbeirates erfordere.

Aus den vorliegenden Unterlagen gehe hervor, dass eine Berufsbefugnis im Sinne des Psychotherapiegesetzes bzw. des Psychologengesetzes nicht vorliegt. Auch werde im Anfrageschreiben vom 24. April 2007 an Herrn MR Mag. Scheiner, BMF, selbst ausgeführt, dass der Bw. kein "Psychotherapeut in herkömmlicher Art" sei, sodass die Tätigkeit des Bw. als "Mental-Suggesteur" nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 falle.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag hat der Bw. Nachstehendes ausgeführt:  
Nach dem Gutachten des allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen Dr. Roland Bugram vom 12. August 2004 entspreche "die Form der vom Bw. ausgeübten Hypnose bzw.

---

mentalnen Suggestion in Einzelsitzungen anerkannten Elementen einer psychologischen Behandlung".

In der RZ 956 der UStR 2000 sei unter "Umsätzen als Psychologe" beschrieben, dass es sich um eine "Tätigkeit im Sinne des Psychologengesetzes" und um "therapeutische Tätigkeiten" handeln müsse, um zur gewünschten Umsatzsteuerbefreiung zu gelangen. Aus der gewählten Formulierung "im Sinne des" lasse sich seines Erachtens ableiten, dass es sich nur faktisch um eine entsprechende Tätigkeit handeln müsse. Wer "im Sinne" einer anderen Person handle, handle entsprechend, jedoch sicherlich nicht gleich. Es sei zudem nie in Abrede gestellt worden, dass er keine therapeutischen Tätigkeiten durchföhre. Dies stehe ohnehin außer Streit, da die Heilerfolge (wie bereits mehrmals in der Dokumentationsserie "Vera" im ORF dargestellt) augenscheinlich seien.

In der am 24. Juni 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von Mag. Dr. Roland Bugram, Klinischer Psychologe, in seiner Eigenschaft als allgemein beeideter gerichtlicher Sachverständiger zu seinem Gutachten vom 12. August 2004 Nachstehendes ausgeführt:

Die Art und Weise der Tätigkeit des Bw. beinhaltet von der Form und vom Aufbau her in vielen Teilbereichen jene Tätigkeiten, wie man sie auch bei akademisch ausgebildeten Psychologen oder Psychotherapeuten nach dem Psychotherapiegesetz finden könne. Im Detail führt der Bw. bei seiner Behandlungsmethode ein Vorstudium des Leidenzustandes, eine entsprechende Anamnese des Leidenzustandes durch und er baut seine Behandlungsmethode auf sein diagnostisches Ergebnis auf. Weiters kontrolliert der Bw., wie es durchaus bei klinischen Behandlungen üblich sei, den Verlauf des Leidenzustandes seiner Klienten, sodass insgesamt die Art der Behandlung auch hier den Elementen einer klinisch-psychologischen Behandlung entspreche.

Auf die Frage des Vertreters der Amtspartei, ob in der Behandlungsform des Bw. gravierende Unterschiede zur Behandlung durch einen klinischen Psychologen ersichtlich seien, gab der Gutachter an, dass auf Grund seiner bisherigen Kenntnisse von der Tätigkeit des Bw. (dazu gehören auch ein Gespräch mit einer Klientin des Bw.) keine gravierenden Unterschiede feststellbar seien. Im Übrigen bemerkte er, dass auch im Rahmen der Universität Graz derzeit eine Studie über die Behandlungserfolge des Bw. erstellt werde.

Den Ausführungen des Sachverständigen fügte der bevollmächtigte Vertreter des Bw. ergänzend hinzu, dass zu der faktischen psychologischen Tätigkeit die Gesetzesbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 – verdeutlicht durch die Umsatzsteuerrichtlinien ab RZ 941 – genügend Platz lasse, um die Umsätze des Bw. steuerfrei zu behandeln.

Nach der Rechtsansicht des Vertreters der Amtspartei sei dieser Spielraum im vorliegenden Fall gerade nicht gegeben, da gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 in Verbindung mit den Umsatzsteuerrichtlinien, RZ 952ff ganz klar die Voraussetzungen für die Tätigkeiten als Psychologe oder Psychotherapeut angeführt würden und diese im vorliegenden Fall nicht erfüllt seien.

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

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (vorher Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG) befreien die Mitgliedstaaten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden, von der Steuer.

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, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBI. Nr. 872/1992 und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 460/1992 steuerfrei.

In Umsetzung der eingangs zitierten Richtlinienbestimmung hat der österreichische Gesetzgeber von der ihm eingeräumten Möglichkeit die ärztlichen und arztähnlichen Berufe, deren Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sind, zu definieren, dadurch Gebrauch gemacht, indem die einzelnen steuerbefreiten Heilberufe taxativ aufgezählt werden. Indem der Gesetzgeber die steuerbefreiten Heilberufe einerseits namentlich und andererseits durch Bezugnahme auf die Rechtsvorschriften der betreffenden Berufsgruppe eindeutig und ausschließlich definiert, gibt er nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates unzweifelhaft zu erkennen, dass es sich um eine taxative Aufzählung handelt. Darüber hinaus sind auch die therapeutischen Tätigkeiten von Psychologen (Gesundheitspsychologen und klinische Psychologen im Sinne des Psychologengesetzes BGBI. Nr. 360/1990 idF BGBI. I Nr. 98/2001), unter die Befreiung subsumierbar (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 6, Tz 417, 417/1 und 417/5).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass der Bw. weder nach den Vorschriften des Psychotherapiegesetzes, BGBI. Nr. 361/1990 idF BGBI. I Nr. 98/2001 zur selbständigen Ausübung der Psychotherapie

noch nach den Vorschriften des Psychologengesetzes, BGBl. Nr. 360/1990 idF BGBl. I Nr. 98/2001 zur selbständigen Ausübung der Tätigkeit eines Psychologen berechtigt ist. Da der Bw. mangels entsprechender berufsrechtlicher Befugnis keiner dieser Berufsgruppen zugeordnet werden kann, sind die strittigen Leistungen – Heilbehandlung in Einzelsitzungen durch Hypnose und mentale Suggestion – nicht unter die eingangs zitierte Befreiungsbestimmung subsumierbar. An dieser Beurteilung vermag auch das Gutachten des allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen Dr. Roland Bugram vom 12. August 2004, wonach "die Form der vom Bw. ausgeübten Hypnose bzw. mentalen Suggestion in Einzelsitzungen anerkannten Elementen einer psychologischen Behandlung entsprechen und den Grundsätzen einer psychologischen Behandlung bzw. therapeutischen Interventionsform nicht zuwiderlaufen", nichts zu ändern, da der Befreiungstatbestand nur dann erfüllt ist, wenn die Behandlungsleistung von einem berufsrechtlich befugten Angehörigen der im Tatbestand taxativ aufgezählten Berufsgruppen erbracht wird. Die Prüfung der Frage, ob die vom Bw. erbrachten Leistungen in Form der Hypnose bzw. Suggestion überhaupt als therapeutische Tätigkeiten (Heilbehandlungen) eingestuft werden können, kann somit dahingestellt bleiben.

In diesem Sinne sind wohl auch die vom Bw. für seinen Rechtsstandpunkt zitierten Ausführungen unter RZ 956 der UStR 2000 – "Die Tätigkeit der Psychologen im Sinne des Psychologengesetzes, BGBl. Nr. 360/1990, wie auch der Psychotherapeuten im Sinne des Psychotherapiegesetzes, BGBl. Nr. 361/1990" - zu verstehen. Denn aus der Formulierung des nächsten Satzes – "Andere Leistungen dieser Berufsgruppe" ... – ist unzweifelhaft erkennbar, dass die berufsrechtliche Befugnis zur Ausübung der Tätigkeit für die Anwendung der Befreiungsvorschrift entscheidend ist. Somit sind die strittigen Leistungen zu Recht dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterworfen worden.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen des bevollmächtigten Vertreters und des Sachverständigen in der mündlichen Berufungsverhandlung nichts zu ändern, da nach der bestehenden Rechtslage nicht die Tätigkeit als solche für sich allein entscheidend ist, sondern ob diese von einem berufsrechtlich befugten Angehörigen der in der strittigen Norm taxativ aufgezählten Berufsgruppen ausgeübt wird.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 24. Juni 2008