



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Mag. Helga Preyer, Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Harald Österreicher über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 29. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 19. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 2-12/2005 und 1-4/2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist als Musiktherapeut selbständig tätig.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung über die Jahre 2002 bis 2004 wurden die Umsätze ab dem Jahr 2003 dem 20%igen Steuersatz unterzogen. Zur Begründung führte die BP aus:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie freiberuflich Tätiger iSd § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes, BGBl. 1961/102 idF des BGBl 1992/872 (Krankenpflegefachdienst) und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste, BGBl. 1992/460 steuerfrei. Die zuletzt genannte Bestimmung betreffe psychotherapeutische Dienste, diät- und ernährungsmedizinische Beratungsdienste, ergotherapeutische Dienste und

logopädisch-phoniatrisch-audiologische Dienste. Die Tätigkeit als Musiktherapeut finde darin somit keine Anwendung.

In der form- und fristgerechten Berufung wurde eingewendet, dass der Bw. in den Jahren 1989 bis 1995 einen 6jährigen Lehrgang an der Schule für altorientalische Musik unter der Leitung von X mit Diplom abgeschlossen hat. Der Inhalt wäre das Erlernen der altorientalischen Musikinstrumente sowie altorientalisches Liedgut und die Teilnahme an Vorträgen zu neurologischen, psychologischen und medizinischen Themen gewesen. Dazu hätten auch praktische Demonstrationen einer Musiktherapiesitzung gehört. Seit mehreren Jahren arbeite der Bw. als freier Dienstnehmer mit Wachkomapatienten in verschiedenen Caritasheimen und sei auch selbständig tätig (Einzelpraxis). Weiters veranstalte der Bw. zusammen mit einer Maltherapeutin Kurse, in denen die Bewohner der Caritasheime durch das Spielen der Musik zum Malen angeregt werden sollen.

Die Schule für altorientalische Therapie wäre von X neu gegründet worden, um die Musiktherapie in Österreich wieder zu beleben. Der Bw. hätte nach Abschluss der Ausbildung vorübergehend unterrichtet, da zu diesem Zeitpunkt keine entsprechend ausgebildeten Lehrer zur Verfügung gestanden wären. Die Schule sei auch Mitglied des Europäischen Dachverbandes für künstlerische Therapien (Kunst-, Musik- und Tanztherapie).

Die Musiktherapie und auch die Ausbildung zum Musiktherapeuten hätten sich seither weiterentwickelt und gäbe es nun auch einen Hochschullehrgang an der Universität für Musik und darstellende Kunst in Wien, welcher mit Diplom abgeschlossen würde. In Österreich würde es jedoch derzeit kein einheitliches Musiktherapiegesetz geben, da sich die Berufsvertretung über die Weiterentwicklung und Inhalte der Ausbildung uneinig wären. Jedoch würde eine EU-einheitliche Regelung erwartet und daher derzeit in den Berufsverband der Musiktherapeuten nur Hochschulabsolventen aufgenommen. Einige Studenten würden an das Hochschulstudium auch ein Psychologiestudium anschließen.

Die Musiktherapie würde sich an psychotherapeutischen Ideen und Konzepten ausrichten und der Stärkung der seelischen und körperlichen Kräfte des Menschen dienen. In der Literatur würde diese im Naheverhältnis zur Psychologie und Psychotherapie und auch Musikwissenschaft gesehen. Musiktherapeuten würden auch regelmäßig zu den internationalen Kongressen Psychologie und Physiotherapie eingeladen.

Daher sei zu prüfen, ob die Musiktherapie vergleichbar mit der therapeutischen Tätigkeit von Gesundheitspsychologen, unter die Befreiungsbestimmung gem. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG zu subsumieren wäre oder im Hinblick darauf, dass ein Großteil der Ausbildung im Erlernen von

altorientalischen Instrumenten und Liedern sowie Kompositionstechnik besteht, unter die künstlerische Tätigkeit eines Musikers nach § 10 Abs. 2 Z 5 UStG (10%iger Steuersatz) fällt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Tätigkeit eines Musiktherapeuten unter die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 fällt bzw. 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 der 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 die 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,UStG³,§ 6 Tz 417).

Der Bw. begehrt die Anerkennung der gg. Befreiungsbestimmung mit der Begründung, dass die Tätigkeit als Musiktherapeut mit der – unter § 6 Z 19 UStG zu subsumierenden und ebenfalls nicht ausdrücklich genannten - therapeutischen Tätigkeit eines Gesundheitspsychologen, vergleichbar sei.

Dazu ist auszuführen:

Psychotherapeut ist, wer nach den Vorschriften des PsychotherapieG, BGBl 361/1990 idF BGBl I 98/2001 zur selbständigen Ausübung der Psychotherapie berechtigt ist. Das sind einerseits Personen, die die allgemeine und besondere Ausbildung absolviert haben und die sonstigen Voraussetzungen des § 11 leg cit. erfüllen, andererseits aber auch jene, die nach § 26 leg cit in die Psychotherapeutenliste eingetragen sind. Die Befreiung erfasst nur die freiberuflich tätigen Psychotherapeuten.

Zu den befreiten Leistungen zählen die psychotherapeutische Behandlung einschließlich Diagnostik und Indikation sowie die psychotherapeutische Beratung, sofern der Schwerpunkt in der persönlichen Konfliktbearbeitung besteht. Zu den befreiten Leistungen gehören **auch individuelle Beratungen** in

Familienberatungsstellen, im Rahmen der Sozialhilfe, Lebenshilfe, oder Erstellung von Gutachten und Befunden, die auf eine konkrete Diagnostik gründen und der psychotherapeutischen Betreuung einer Person dienen (entspricht der Rsp des EuGH). Die Supervision wird jedoch grundsätzlich nicht zu den befreiten Tätigkeiten gerechnet (Ruppe, UStG, 3. Aufl., Tz 417/5 zu § 6).

Nach Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen sind therapeutische Tätigkeiten von Psychologen (Gesundheitspsychologen und klinische Psychologen iSd Psychologengesetz BGBl 360/1990 idF BGBl I 98/2001) unter die Befreiung subsumierbar (UStR Rz 955; Caganek, ÖStZ 1997, 73, 305). Das entspricht auch der Auffassung des EuGH im Urteil vom 6.11.2003, Rs C-45/01 „Dornier“, Slg I-12911 = SWI 2004, 37. **Der Begriff der ärztlichen Heilbehandlung ist demnach so auszulegen, dass auch Leistungen von Personen umfasst werden, die keine Ärzte sind, aber arztähnliche Leistungen erbringen, wie es bei der psychotherapeutischen Behandlung durch Diplompsychologen der Fall ist. Nicht befreit** sind jedoch die Tätigkeiten dieser Berufsgruppe, **wenn sie keinen therapeutischen Inhalt haben** (Ruppe, aaO, Tz 417/5 zu § 6).

Die Beratungsleistungen durch andere Berufsgruppen als Psychotherapeuten und Psychologen (etwa Sozialarbeiter, Familienberater, Entwicklungshelfer) sind nicht steuerbefreit. Dies entspricht idR der gemeinschaftlichen Lage.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. einen 6jährigen **berufsbegleitenden** Lehrgang an der Schule für Altorientalische Musik absolviert. Bei der Ausbildung handelt es sich um ein auf das islamische Gesundheitswesen gegründetes Verständnis von Musiktherapie und wird seit dem Jahre 1989 im Schloss Y gelehrt. Der Inhalt des Lehrganges war das Erlernen altorientalischer Musikinstrumente sowie altorientalisches Liedgut und die Teilnahme an Vorträgen zu neurologischen, psychologischen und medizinischen Themen. Dazu gehörten auch praktische Demonstrationen einer Musiktherapiesitzung. Die Schule ist Mitglied des Europäischen Dachverbandes für künstlerische Therapien (Kunst-, Musik- und Tanztherapie).

Lt. vorgelegten Bestätigungen wurden folgende (einwöchige) Kurse der Schule für altorientalische Musiktherapie, Meditation und Körpertherapie absolviert:

1. Grundkurs: Erlernen von Liedern, Rhythmen, Instrument
2. Fortgeschrittenenkurs I: Lieder, Noten-Theorie, Tonarten-Theorien, Rhythmen, Archetypische Bewegungen, Instrument

3. Fortgeschrittenenkurs II: Lieder, Tonarten, Instrument
4. Kurseinheit des 2. Lehrjahres: Lieder, Tonarten, Rhythmen, Instrument
5. Kurseinheit des 2. Lehrjahres: Praktische Übungen mit Liedern, Instrument, weiters Theorie bzgl. Tonarten, 3 Vorträge: „Neurologische und psychophysiologische Elemente, Orientalische Medizin, „Vorislamische, türkische Medizin“ und Einführung in die Neurophysiologie „Berliner Studie über altorientalische Musiktherapie“
6. 3. Kurseinheit des 2. Lehrjahres: Theorie bzgl. Tonarten, weiters Vorträge (The field of musictherapie, Rhythmstypologie I, Additive Rhythmik – Basisformeln der Orientalisch-Afrikanischen Volksmusik), Emotion und Kognition in Bezug auf Musik, Schichte der Europäischen Musik II, weiters Praktische Übungen mit Liedern und Instrumente
7. 4. Kurseinheit des 2. Lehrjahres: Theorie: Musictherapie für children and adolescents, Prakt. Übungen betreffend Liedmaterial und Instrument
8. 1. Kurseinheit des 3. Lehrjahres: Theorie: Vortrag „Morgenland – Abendland, eine Gegenüberstellung östlicher und westlicher Heilansätze
9. Prakt. Übungen betreffend Liedmaterial, Kompositionsübung und Instrument
10. 2. Kurseinheit des 3. Lehrjahres: Vorträge „Rhythmusgefühl und Musiktherapie – Eigenrhythmik des Körpers“, „Orientalische Heiltechniken – Ursprünge der Musiktherapie“, „Physiologie des Gehöres“, „Grundlagen der Miniturmalerei und Ornamentik“
11. 3. Kurseinheit des 3. Lehrjahres: Vortrag „Ein Beispiel für Musik und seine Beziehung zur Geschichte und Biologie“, Prakt. Übungen betreffend Liedmaterial, Instrument
12. 4. Kurseinheit des 3. Lehrjahres: Vortrag „Die Grenzen des Wissens, Die Psychologie der Musiktherapie, Prakt. Übungen betreffend Liedmaterial, Instrument
13. 1. Kurseinheit des 4. Lehrjahres: Vortrag „Die türkische und prototürkische Kultur aus dem Blickwinkel der musikethnologischen Forschung“, „Kelimmotive und alte Schrift im Türkischen und Prototürkischen“
14. 3. Kurseinheit des 4. Lehrjahres: Vorträge „Music Therapy and Autistic Children, Einführung in die Humangenetik, Prakt. Übungen betreffend Lieder und aktive Musiktherapie (praktische Demonstration einer aktiven Musiktherapiesitzung)
15. 4. Kurseinheit des 4. Lehrjahres: Vorträge „Musical Preferences“, „Zentralasiat. Musiktherapie aus der Sicht moderner westlicher Ansätze“, Prakt. Übungen betreffend aktive Musiktherapie
16. 1. Kurseinheit des 5. Lehrjahres: Praktische Übungen betreffend Taksim mit und ohne Rhythmus, Lieder, Instrument
17. 2. Kurseinheit des 5. Lehrjahres: Liedmaterial, Instrument
18. 3. Kurseinheit des 5. Lehrjahres: Vorträge „Weiterführende Projekte der orientalischen Musiktherapie in Verbindung mit westlichen Musiktherapiekonzepten“, „The spirit dances – the story of Nicole“, „Music therapy with physiotherapy“, Prakt. Übungen betreffend Musiktherapie Rhythmik, Archetypische Bewegungen und Improvisation in den Tonarten, Instrument
19. 4. Kurseinheit des 5. Lehrjahres: Vorträge „Konzepte in die Türkischen Volksmusik, Einflüsse der Zentralasiatischen Volksmusik und deren Entwicklung, Music Therapy in Autistic Children (2.Teil), Hypothalamus and the Lymbic System, Prakt. Übungen und Instrument
20. 1. Kurseinheit des 6. Lehrjahres: Vortrag „Praktische Arbeit mit Behinderten mit Videodemonstration, Praktische Übungen (Makamarbeit, Taksim) und Instrumente
21. 2. Kurseinheit des 6. Lehrjahres: Theorie – Alte Makams, die in der Musiktherapie früher Verwendung fanden, Prakt. Übungen betreffend Lieder, Makam, Taksim und Instrumente
22. 3. Kurseinheit des 6. Lehrjahres: Theorie – Wiederholung, Neue Tonarten und Stücke, Prakt. Übungen Improvisationsübung, Kompositionsübung und Instrumente

23. 4. Kurseinheit des 6. Lehrjahres: Vorbereitung für das Konzert in Edirne

Der Bw. arbeitet als freier Dienstnehmer mit Wachkomapatienten in Caritasheimen und veranstaltet weiters zusammen mit einer Malthérapeutin Kurse, in denen die Bewohner der Caritasheime durch das Spielen der Musik zum Malen angeregt werden sollen

Bei der Tätigkeit des Bw. handelt es sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht um eine (psycho)therapeutische Behandlung i.S. einer anerkannten wissenschaftlich-psychotherapeutischen Methode mit Schwerpunkt persönliche Konfliktbearbeitung. Der unzweifelhaft günstige allgemeine Einfluss des Hörens von Musik auf den menschlichen Organismus von Komapatienten und auch eine die Kreativität fördernde Musik- und Malthérapie für Behinderte reichen nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates nicht für eine gezielte Krankheitsbekämpfung aus.

Insoweit sich der Bw. darauf beruft, dass seine Tätigkeit der eines Gesundheitspsychologen vergleichbar sei, wird ihm entgegen gehalten: Das Psychologengesetz beinhaltet in § 3 Abs. 1 folgende Berufsumschreibung:

Die Ausübung des psychologischen Berufes im Bereich des Gesundheitswesens ist die durch den Erwerb fachlicher Kompetenz i.S.d. Bundesgesetzes erlernte Untersuchung, Auslegung, Änderung und vorhersage des Erlebens und Verhaltens von Menschen unter Anwendung wissenschaftlich-psychologischer Erkenntnisse und Methoden.

Die Ausübung des psychologischen Berufes nach Abs. 1 umfasst insbesondere

1. die klinisch-psychologische Diagnostik hinsichtlich Leistungsfähigkeit, Persönlichkeitsmerkmalen, Verhaltensstörungen, psychischen Veränderungen und Leidenszuständen sowie sich darauf gründende Beratungen, Prognosen, Zeugnisse und Gutachten,
2. die Anwendung psychologischer Behandlungsmethoden zur Prävention, Behandlung und Rehabilitation von Einzelpersonen und Gruppen oder die Beratung von juristischen Personen sowie die Forschungs- und Lehrtätigkeit auf den genannten Gebieten und
3. die Entwicklung gesundheitsfördernder Maßnahmen und Projekte.

Die selbständige Ausübung des psychologischen Berufes gemäß Abs. 1 besteht nach dem Erwerb fachlicher Kompetenz i.S.d. Bundesgesetzes in der eigenverantwortlichen Ausführung der im Abs. 1 umschriebenen Tätigkeiten, unabhängig davon, ob diese Tätigkeiten freiberuflich oder im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses ausgeführt werden."

Daraus folgt, dass die Tätigkeit eines Musiktherapeuten, die durch den gezielten Einsatz von Musik die Gesundheit fördern bzw. wiederherstellen soll, weder von der Ausbildung noch vom Berufsbild her mit der weitaus umfassenderen Tätigkeit eines Gesundheitspsychologen i.S. der oben dargestellten Berufsumschreibung vergleichbar ist.

Dazu kommt, dass die Tätigkeit eines Musiktherapeuten nicht im Psychologengesetz geregelt ist und letztlich auch keine Erfassung des Bw. in der Liste der klinischen Psychologen und Gesundheitspsychologen erfolgt ist

Auch die Tätigkeit des Bw. als Lehrer an dieser Schule nach Abschluss der Ausbildung führt nicht zum Erfolg der Berufung, da das Abschlussdiplom keinen in Österreich nostrifizierten Abschluss im Sinne des Psychologengesetzes (BGBI 360/1990 - eines ordentlichen Studiums der Psychologie an einer ausländischen Hochschule) nachweist. Dazu ist anzumerken, dass an der Musikhochschule in Wien ein zehensemestriges Studium für Musiktherapie angeboten wird, welches im Rahmen des Psychotherapiegesetzes als Quellenberuf eingetragen wurde.

Musiktherapeuten können nach Abschluss des Studiums oder längerer Berufstätigkeit eine Psychotherapieausbildung anschließen. Der Bw. hat jedoch kein derartiges Hochschulstudium noch eine Psychotherapeutenausbildung absolviert.

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

Damit liegt nach dem Umsatzsteuerrecht kein Anspruch auf Steuerfreiheit nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994, weil keine "Umsätze die unter die Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 subsumierbar sind, erbracht wurden. Der Bw. ist weder Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie freiberuflich Tätiger im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBI. 102/1961 in der Fassung BGBI. 872/1992 und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBI. 460/1992 noch Gesundheitspsychologe i.S.d. Psychologengesetzes BGBI 360/1990 idF BGBI I 98/2001.

Auch die sonstige Steuerbegünstigung nach § 10 Abs. 2 Z 5 UStG für Tätigkeiten als Künstler ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt anwendbar. Als Künstler ist nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre anzusehen, wer eine persönliche und eigenschöpferische Tätigkeit in einem umfassenden Kunstfach auf Grund künstlerischer Begabung entfaltet und sich nicht darauf beschränkt, Erlernbares oder Erlerntes wiederzugeben. Künstlerische Leistungen müssen die individuelle Anschauung und Gestaltungskraft widerspiegeln und eine künstlerische Gestaltungshöhe erreichen. Bei nicht als Kunst anzusehenden Werken (Musikstücken) spricht der Anschein auch für das Fehlen des künstlerischen Charakters der Darbietung. Dieser müsste im Einzelfall durch besondere Umstände erwiesen werden. Wichtiges Indiz für die Künstlereigenschaft ist die Absolvierung einer einschlägigen künstlerischen Ausbildung (Kunstgewerbeschule, -hochschule). Fehlt es daran, muss im Einzelfall die Künstlereigenschaft an Hand der Tätigkeit geprüft werden (Ruppe, UStG, 3. Aufl., Tz 91 und 92 zu § 10).

Besitzt der Steuerpflichtige die Künstlereigenschaft, so sind nicht sämtliche Umsätze begünstigt, sondern nur jene aus der Tätigkeit als Künstler. Die Tätigkeit muss daher ihrer objektiven Beschaffenheit nach eine künstlerische, d.h. auf die Hervorbringung oder Reproduktion eines Kunstwerkes gerichtet sein. Begünstigt sind daher nicht nur Auftrittsentgelte, Erlöse aus Werkverkäufen, udgl. sondern auch Entgelte für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Urheberrechten. Nicht begünstigt ist hingegen die unterrichtende Tätigkeit oder Hilfsgeschäfte (Ruppe, aaO, Tz 93 zu § 10).

Das Vorbringen des Bw., dass seine Tätigkeit im Hinblick auf die Ausbildung, die zum Großteil im Erlernen von altorientalischen Instrumenten und Liedern sowie Kompositionstechnik besteht, unter die künstlerisch Tätigkeit eines Musikers fällt, verhilft der Berufung unter Verweis auf die vorstehenden Ausführungen ebenfalls nicht zum Erfolg. Denn die ausgeübte Tätigkeit als Musiktherapeut stellt sich nicht als eigentümliche geistige Schöpfung bzw. als Präsentation eines Kunstwerkes dar. Vielmehr steht im Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. die Musik als bedeutsames Erlebnis- und Gestaltungsfeld in der Therapie, um die seelischen und körperlichen Kräfte des Menschen zu stärken. Daher handelt es sich bei der Tätigkeit des Bw. nicht um darbietende Kunst, sondern um den gezielten Einsatz von Musik (-klängen, Klangkombinationen, Rhythmen, Melodien) mit der Zielsetzung, die seelische, körperliche oder geistige Gesundheit zu fördern oder wieder herzustellen. Auch liegen keine Musikdarbietungen i.S.d. § 10 Abs. 2 Z 8 lit a UStG) vor.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 28. Mai 2008