

TE Vwgh Erkenntnis 2025/11/26 Ro 2024/15/0015

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.11.2025

Index

E000 EU- Recht allgemein

E3L E09301000

E6J

32/04 Steuern vom Umsatz

82/03 Ärzte Sonstiges Sanitätspersonal

Norm

EURallg

MMHmG 2002

MTDG 1992

MTDG 1992 §7 Abs3

UStG 1994 §6 Abs1 Z19

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art13 TeilA Abs1 litc

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art132 Abs1 litc

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art132 Abs1 lite

62004CJ0443 Solleveld VORAB

62017CJ0597 Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a. VORAB

1. UStG 1994 § 6 heute
2. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
4. UStG 1994 § 6 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025
5. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
6. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2025 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
8. UStG 1994 § 6 gültig von 01.08.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
9. UStG 1994 § 6 gültig von 22.07.2023 bis 31.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
11. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
15. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2021 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021

16. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2020 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
17. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
18. UStG 1994 § 6 gültig von 27.07.2017 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
19. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
20. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
21. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.04.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
22. UStG 1994 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. UStG 1994 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
24. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
25. UStG 1994 § 6 gültig von 20.07.2010 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2010
26. UStG 1994 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 19.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
27. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
28. UStG 1994 § 6 gültig von 11.11.2008 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 140/2008
29. UStG 1994 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 10.11.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
30. UStG 1994 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
31. UStG 1994 § 6 gültig von 27.08.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2005
32. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 26.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
33. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
34. UStG 1994 § 6 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
35. UStG 1994 § 6 gültig von 11.07.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
36. UStG 1994 § 6 gültig von 19.12.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
37. UStG 1994 § 6 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
38. UStG 1994 § 6 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
39. UStG 1994 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
40. UStG 1994 § 6 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
41. UStG 1994 § 6 gültig von 19.06.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
42. UStG 1994 § 6 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
43. UStG 1994 § 6 gültig von 01.11.1997 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 123/1997
44. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 31.10.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
45. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
46. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
47. UStG 1994 § 6 gültig von 01.08.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
48. UStG 1994 § 6 gültig von 06.01.1995 bis 31.07.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
49. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak und den Hofrat Dr. Sutter, die Hofrätinnen Dr. in Lachmayer und Dr. in Wiesinger sowie den Hofrat Dr. Hammerl als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Kovacs, über die Revision des Finanzamtes Österreich, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 20. Februar 2024, Zl. RV/7101027/2021, betreffend u.a. Aufhebung der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2018 (mitbeteiligte Partei: C E D, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH in Wien), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird im Umfang der Anfechtung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1

Der Mitbeteiligte ist als Chiropraktiker tätig. Er stellte - soweit für das Revisionsverfahren relevant - einen Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2018. Diesen begründete er - gestützt auf ein Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) vom 27. Juni 2019

(C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ua) - mit der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 auf die von ihm erbrachten chiropraktischen Leistungen. Der Mitbeteiligte ist als Chiropraktiker tätig. Er stellte - soweit für das Revisionsverfahren relevant - einen Antrag gemäß Paragraph 299, BAO auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2018. Diesen begründete er - gestützt auf ein Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) vom 27. Juni 2019 (C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ua) - mit der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 auf die von ihm erbrachten chiropraktischen Leistungen.

2

Das Finanzamt wies den Antrag des Mitbeteiligten ab. Nach Erhebung einer Beschwerde erging eine abweisende Beschwerdeentscheidung.

3

Das durch einen Vorlageantrag zuständig gewordene Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde gegen die Abweisung des Antrags gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Umsatz- und des Einkommensteuerbescheides für 2018 Folge und behob die genannten Bescheide. Weiters sprach es aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei. Das durch einen Vorlageantrag zuständig gewordene Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde gegen die Abweisung des Antrags gemäß Paragraph 299, BAO auf Aufhebung des Umsatz- und des Einkommensteuerbescheides für 2018 Folge und behob die genannten Bescheide. Weiters sprach es aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG zulässig sei.

4

Das Bundesfinanzgericht stellte fest, der Mitbeteiligte sei praktizierender Chiropraktor. Die erklärten Umsätze entstammten zur Gänze dieser, in seiner Praxis ausgeübten Tätigkeit. Er habe im Jahr 1988 die Ausbildung zum Heilbademeister und Heilmasseur gemäß dem Medizinischen Masseur- und Heilmasseurgesetz abgeschlossen, im Jahr 1994 die Diplomprüfung für die Shiatsu-Meridian-Massage nach den Grundlagen der Hara-Shiatsu-Technik abgelegt und von 1999 bis 2004 ein fünfjähriges Studium an der nach US-amerikanischem Recht akkreditierten Life-University in Marietta, Georgia, absolviert, welches er mit dem akademischen Grad „Doctor of Chiropractic“ abgeschlossen habe. Diese Universitätsausbildung habe (mindestens) 4.822 Stunden umfasst und klinische Erfahrung von mindestens 250 „Adjustments“ innerhalb von 30 Monaten in Theorie und Praxis beinhaltet. Zeitgleich habe der Mitbeteiligte nach Abschluss des 120 Stunden umfassenden Spezialstudiums für Chiropraktoren in Physiotherapie das „Certificate of Specialized Study in Physiological Therapeutics for the Chiropractor“ und der erfolgreichen Absolvierung der theoretischen und praktischen Röntgenausbildung das „Certificate of Competence in Theory and Practice of X-Ray“ erhalten. In Summe seien 4.942 Ausbildungsstunden (4.822 plus 120) zu absolvieren gewesen. Als Zulassungsvoraussetzungen zum Studium der Chiropraktik in den USA seien die bestandene österreichische Matura sowie Ergänzungsprüfungen für verschiedene naturwissenschaftliche Fächer (Physik, Chemie und Biologie) im Ausmaß von insgesamt 1.100 Stunden in den genannten Fächern erforderlich gewesen.

5

In Österreich seien für die Ausbildung zum freiberuflichen Heilmasseur 2.490 Ausbildungsstunden notwendig (Medizinischer Masseur Theorie und Praxis: 1.690 Ausbildungsstunden und für die Aufschulung zum Heilmasseur in Theorie und Praxis 800 Ausbildungsstunden). Demnach habe die Ausbildung zum Chiropraktor in den USA nahezu die doppelte Zahl an Ausbildungsstunden im Vergleich zur Ausbildung zum (österreichischen) Heilmasseur umfasst.

6

Im Jahr 2005 sei durch den Mitbeteiligten die Anmeldung des Gewerbes „Massage, eingeschränkt auf Shiatsu“ (Erfordernis einer theoretisch/praktischen Ausbildung im Ausmaß von mindestens 650 Ausbildungsstunden in drei Jahren) und im Mai 2009 die Eröffnung der Praxis für Chiropraktik erfolgt.

7

Der Beruf „Chiropraktor“ und dessen Ausbildung seien in rund der Hälfte der 27 derzeitigen EU-Staaten geregelt und anerkannt. Nicht geregelt sei der Beruf „Chiropraktor“ in Belgien gewesen, zu dessen Rechtslage das zitierte EuGH Urteil vom 27. Juni 2019, C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a., ergangen sei, sowie u.a. derzeit in Österreich und in der Bundesrepublik Deutschland. In Österreich sei

Chiropraktik kein anerkannter Teilabschnitt der universitären medizinischen Ausbildung. In den Studienplänen österreichischer Universitäten für das Medizinstudium werde keine praktische und/oder theoretische Ausbildung in diesem Bereich angeboten.

8

Die Chiropraktik sei ein Heilberuf, der sich mit der Diagnose, Behandlung und Prävention funktioneller Störung der Statik und Dynamik des menschlichen Bewegungsapparates beschäftige. Infolge der unterschiedlichen Regelungen der chiropraktischen Ausbildung in vielen Staaten habe die WHO im Jahre 2006 die „WHO Guidelines on basic training and safety in chiropractic“ erlassen. In der ÖNORM EN 16224, Ausgabe: 2015-02-01, sei die Mindestausbildung von Chiropraktoren geregelt. Der Mitbeteiligte erfülle diese Voraussetzungen.

9

In Österreich fuße die (EU-konforme) Ausbildung von Physiotherapeuten seit 2006 an Fachhochschulen auf der Verordnung der Bundesministerin für Gesundheit und Frauen über Fachhochschul-Bakkalaureatsstudiengänge für die Ausbildung in den gehobenen medizinischtechnischen Diensten. Der Qualifikation von Physiotherapeuten liege ein sechssemestriges Studium zu Grunde. Das Studium umfasse theoretische und praktische Lehrveranstaltungen an der Fachhochschule und diverse Praktika, im Rahmen derer die Studierenden unter Supervision von Physiotherapeuten direkt mit den Patienten arbeiteten.

10

Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht aus, im die Steuerbefreiung für Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin taxativ auflistenden § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 sei die Tätigkeit eines „Chiropraktors“ nicht angeführt. Bereits im Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 27. April 2006 (C-443/04 und C-444/04, Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen) werde dargelegt, dass nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 (in der Folge: Richtlinie 2006/112/EG) es zwar Sache jedes einzelnen Mitgliedstaates sei, in seinem innerstaatlichen Recht die artztähnlichen Berufe zu bestimmen, in deren Rahmen die Durchführung von Heilbehandlungen von der Mehrwertsteuer zu befreien seien, dass jedoch dieser Ermessensspielraum nicht unbegrenzt sei. Lügen keine sachlichen Gründe für den Ausschluss einzelner Berufsgruppen oder Tätigkeiten vor bzw. werde aufgrund gleichwertiger Qualifikationen und Qualität der Tätigkeiten gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen, überschritten die nationalen Rechtsvorschriften jenes Ermessen, welches den Mitgliedstaaten bei Umsetzung der gegenständlichen Richtlinienbestimmung eingeräumt worden sei. Streitgegenständlich relevant seien auch die Urteile des EuGH vom 27. Juni 2019, C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a., und EuGH 05. Oktober 2023, C-355/22, Osteopathie Van Hauwermeiren BV. Chiropraktiker und Osteopathen und einige ihrer Berufsverbände hätten dort geltend gemacht, dass die nach belgischem Recht vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer gegen Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 verstoße, da diese ohne vernünftigen Grund den Angehörigen eines reglementierten ärztlichen oder artztähnlichen Berufs vorbehalten bleibe, wozu der Beruf des Chiropraktikers nicht zähle. Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht aus, im die Steuerbefreiung für Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin taxativ auflistenden Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 sei die Tätigkeit eines „Chiropraktors“ nicht angeführt. Bereits im Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 27. April 2006 (C-443/04 und C-444/04, Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen) werde dargelegt, dass nach Artikel 132, Absatz eins, Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 (in der Folge: Richtlinie 2006/112/EG) es zwar Sache jedes einzelnen Mitgliedstaates sei, in seinem innerstaatlichen Recht die artztähnlichen Berufe zu bestimmen, in deren Rahmen die Durchführung von Heilbehandlungen von der Mehrwertsteuer zu befreien seien, dass jedoch dieser Ermessensspielraum nicht unbegrenzt sei. Lügen keine sachlichen Gründe für den Ausschluss einzelner Berufsgruppen oder Tätigkeiten vor bzw. werde aufgrund gleichwertiger Qualifikationen und Qualität der Tätigkeiten gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen, überschritten die nationalen Rechtsvorschriften jenes Ermessen, welches den Mitgliedstaaten bei Umsetzung der gegenständlichen Richtlinienbestimmung eingeräumt worden sei. Streitgegenständlich relevant seien auch die Urteile des EuGH vom 27. Juni 2019, C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a., und EuGH 05. Oktober 2023, C-355/22, Osteopathie Van Hauwermeiren BV. Chiropraktiker und Osteopathen und einige ihrer Berufsverbände hätten dort geltend gemacht, dass die nach belgischem Recht

vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer gegen Artikel 132, Absatz eins, Buchst. c der Richtlinie 2006/112 verstoße, da diese ohne vernünftigen Grund den Angehörigen eines reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufs vorbehalten bleibe, wozu der Beruf des Chiropraktikers nicht zähle.

11

Entsprechend dem Urteilspruch des EuGH in der Rs C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a., verfügten die Mitgliedstaaten nach der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung über einen gewissen Ermessensspielraum um einerseits zu gewährleisten, dass die Steuerbefreiung nur auf Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin angewandt werde, die von Anbietern mit den erforderlichen beruflichen Qualifikationen erbracht würden und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet werde und dass die Anwendung der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 nicht auf Leistungen beschränkt sei, die von Angehörigen eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaates reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufes erbracht würden. Entsprechend dem Urteilspruch des EuGH in der Rs C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a., verfügten die Mitgliedstaaten nach der in Artikel 132, Absatz eins, Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung über einen gewissen Ermessensspielraum um einerseits zu gewährleisten, dass die Steuerbefreiung nur auf Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin angewandt werde, die von Anbietern mit den erforderlichen beruflichen Qualifikationen erbracht würden und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet werde und dass die Anwendung der Steuerbefreiung des Artikel 132, Absatz eins, Buchst. c der Richtlinie 2006/112 nicht auf Leistungen beschränkt sei, die von Angehörigen eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaates reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufes erbracht würden.

12

Die Zugehörigkeit zu einem - nach nationalen Gesetzen - reglementierten Beruf sei demnach keine Voraussetzung für die angestrebte Steuerbefreiung. Die Mitgliedstaaten müssten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten, der es verbiete, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Könne demnach nachgewiesen werden, dass die Personen, die diesen Beruf oder diese Tätigkeit ausübten, für die Durchführung solcher Heilbehandlungen über berufliche Qualifikationen verfügten, die gewährleisten könnten, dass diese Behandlungen denjenigen qualitativ gleichwertig seien, die von Personen erbracht würden, die nach den betreffenden nationalen Rechtsvorschriften in den Genuss der Befreiung gelangten, so verstoße der Ausschluss eines Berufes oder einer spezifischen Heiltätigkeit im Bereich der Humanmedizin gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität bzw. werde das den Mitgliedstaaten eingeräumte Ermessen überschritten.

13

Wie festgestellt, sei der Mitbeteiligte als langjährig praktizierender Chiropraktor tätig und verfüge insbesondere infolge seiner Ausbildung über die dargelegte berufliche Qualifikation, die u.a. - neben der Ausbildung zum Heilmasseur - auf einem nach der erforderlichen Matura fünfjährigen, auch eine klinische Ausbildung umfassenden Studium der Chiropraktik in den USA fuße, welches die in den Richtlinien der WHO im Jahr 2006 angeführten und verlangten Mindestanforderungen erfülle. Fachlich sei damit auch den in der ÖNORM EN 16224, Ausgabe 2015-02-01, festgehaltenen Kriterien entsprochen. Auf Basis der absolvierten Ausbildung zum Chiropraktor und der erlangten vieljährigen beruflichen Praxis des Mitbeteiligten könnten im hier zu beurteilenden Einzelfall - auch in einem Vergleich zur aufgezeigten Ausbildung der Physiotherapeuten - weder die erforderliche, qualifizierte, berufliche Ausbildung noch die erlangten Kenntnisse und Fähigkeiten verneint werden, sodass die vom Mitbeteiligten durchgeführten Heilbehandlungen eine als ausreichend zu beurteilende Qualität aufwiesen.

14

Nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 seien die Umsätze der dort abschließend aufgezählten (reglementierten) ärztlichen oder arztähnlichen Berufe wie Arzt, Zahnarzt, Dentist, Physiotherapeut, Hebamme steuerfrei. Weiters sähen die Regelungen zu § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 vor, dass Leistungen von Heilmasseuren iSd § 45 Z 1 iVm § 29 des Medizinischer Masseur und Heilmasseuresgesetzes ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit seien. Würden nun von - den in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 - angeführten Berufen, insbesondere von Ärzten

chiropraktische Leistungen erbracht, fielen auch diese unter die genannte nationale Steuerbefreiung. Ebenso fielen von Heilmasseuren oder von Physiotherapeuten erbrachte chiropraktische Leistungen unter die genannte Steuerbefreiung. Dass diese auf Basis von ärztlichen Verordnungen erbracht würden, bedeute nicht, dass die vom Mitbeteiligten vorgenommenen Heilbehandlungen unter Berücksichtigung seiner beruflichen Qualifikation nicht als - zumindest - qualitativ gleichwertig angesehen werden könnten. Damit zeige sich eine unterschiedliche Behandlung von gleichartigen Leistungen. Nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 seien die Umsätze der dort abschließend aufgezählten (reglementierten) ärztlichen oder arztähnlichen Berufe wie Arzt, Zahnarzt, Dentist, Physiotherapeut, Hebamme steuerfrei. Weiters sähen die Regelungen zu Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 vor, dass Leistungen von Heilmasseuren iSd Paragraph 45, Ziffer eins, in Verbindung mit Paragraph 29, des Medizinischer Masseur und Heilmasseurgesetzes ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit seien. Würden nun von - den in Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 - angeführten Berufen, insbesondere von Ärzten chiropraktische Leistungen erbracht, fielen auch diese unter die genannte nationale Steuerbefreiung. Ebenso fielen von Heilmasseuren oder von Physiotherapeuten erbrachte chiropraktische Leistungen unter die genannte Steuerbefreiung. Dass diese auf Basis von ärztlichen Verordnungen erbracht würden, bedeute nicht, dass die vom Mitbeteiligten vorgenommenen Heilbehandlungen unter Berücksichtigung seiner beruflichen Qualifikation nicht als - zumindest - qualitativ gleichwertig angesehen werden könnten. Damit zeige sich eine unterschiedliche Behandlung von gleichartigen Leistungen.

15

Dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität werde nicht entsprochen, wenn als einziger Unterschied auf die Durchführung nach ärztlicher Verordnung abgestellt werde. Die Leistungen des Mitbeteiligten seien daher als umsatzsteuerfrei anzusehen. Die Revision wurde zugelassen, weil der Verwaltungsgerichtshof noch nicht mit der Frage befasst gewesen sei, ob die Umsätze aus der (qualifizierten) Tätigkeit des Mitbeteiligten als Chiropraktor mangels Erfassung des Berufes in der taxativen Aufzählung in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 im Lichte der angeführten Judikatur des EuGH als steuerfrei im Sinn der genannten Gesetzesbestimmung zu behandeln seien. Dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität werde nicht entsprochen, wenn als einziger Unterschied auf die Durchführung nach ärztlicher Verordnung abgestellt werde. Die Leistungen des Mitbeteiligten seien daher als umsatzsteuerfrei anzusehen. Die Revision wurde zugelassen, weil der Verwaltungsgerichtshof noch nicht mit der Frage befasst gewesen sei, ob die Umsätze aus der (qualifizierten) Tätigkeit des Mitbeteiligten als Chiropraktor mangels Erfassung des Berufes in der taxativen Aufzählung in Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 im Lichte der angeführten Judikatur des EuGH als steuerfrei im Sinn der genannten Gesetzesbestimmung zu behandeln seien.

16

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Amtsrevision, die zu ihrer Zulässigkeit aufs Wesentliche zusammengefasst vorbringt, das angefochtene Erkenntnis stehe im Widerspruch zu näher angeführter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weil dieser bereits ausgesprochen habe, dass bei der Prüfung der Gleichwertigkeit der Qualifikationen z.B. zu berücksichtigen sei, ob die beiden verglichenen Berufsgruppen Heilbehandlungen (ausschließlich) nach ärztlichen Anordnungen vornehmen dürften. Weiters komme dem Umstand Bedeutung zu, ob und inwieweit die Ausbildung des zu untersuchenden Unternehmers von der Absolvierung der entsprechenden Praktika und Prüfungen im Rahmen der Ausbildung der vergleichbaren Tätigkeit befreie. Sollte bei einem solchen Vergleich die bereits bestehende theoretische und praktische Ausbildung nicht zur Gänze entfallen, könnte dies ein Hinweis auf die fehlende Gleichwertigkeit der zu untersuchenden Leistung sein. Das Bundesfinanzgericht habe sich bei der Prüfung, ob die Tätigkeit der mitbeteiligten Partei mit einer nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 befreiten Heilbehandlung vergleichbar sei, nicht an den diesbezüglichen Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes orientiert. Sollte der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten, dass die Frage nach der Anwendbarkeit einer in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 nicht genannten Tätigkeit bisher nur für die Leistungen einer Heilmasseurin und die Leistungen eines (autodidaktischen) Chiropraktikers von der Rechtsprechung beantwortet worden seien und die Ansicht des Bundesfinanzgerichts teilen, dass diese Frage für die Umsätze aus der Tätigkeit eines Chiropraktors noch nicht geklärt sei, wäre insoweit auch nach Ansicht des revisionswerbenden Finanzamts die Zulässigkeit der gegenständlichen Revision wegen des Vorliegens einer bisher ungeklärten Rechtsfrage

von grundsätzlicher Bedeutung gegeben. Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Amtsrevision, die zu ihrer Zulässigkeit aufs Wesentliche zusammengefasst vorbringt, das angefochtene Erkenntnis stehe im Widerspruch zu näher angeführter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weil dieser bereits ausgesprochen habe, dass bei der Prüfung der Gleichwertigkeit der Qualifikationen z.B. zu berücksichtigen sei, ob die beiden verglichenen Berufsgruppen Heilbehandlungen (ausschließlich) nach ärztlichen Anordnungen vornehmen dürften. Weiters komme dem Umstand Bedeutung zu, ob und inwieweit die Ausbildung des zu untersuchenden Unternehmers von der Absolvierung der entsprechenden Praktika und Prüfungen im Rahmen der Ausbildung der vergleichbaren Tätigkeit befreie. Sollte bei einem solchen Vergleich die bereits bestehende theoretische und praktische Ausbildung nicht zur Gänze entfallen, könnte dies ein Hinweis auf die fehlende Gleichwertigkeit der zu untersuchenden Leistung sein. Das Bundesfinanzgericht habe sich bei der Prüfung, ob die Tätigkeit der mitbeteiligten Partei mit einer nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 befreiten Heilbehandlung vergleichbar sei, nicht an den diesbezüglichen Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes orientiert. Sollte der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten, dass die Frage nach der Anwendbarkeit einer in Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 nicht genannten Tätigkeit bisher nur für die Leistungen einer Heilmasseurin und die Leistungen eines (autodidaktischen) Chiropraktikers von der Rechtsprechung beantwortet worden seien und die Ansicht des Bundesfinanzgerichts teilen, dass diese Frage für die Umsätze aus der Tätigkeit eines Chiropraktors noch nicht geklärt sei, wäre insoweit auch nach Ansicht des revisionswerbenden Finanzamts die Zulässigkeit der gegenständlichen Revision wegen des Vorliegens einer bisher ungeklärten Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gegeben.

17

Der Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

18

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

19

§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 in der Fassung des BGBl. I Nr. 106/2017 lautete: Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 in der Fassung des Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 106 aus 2017, lautete:

„(1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: „(1) Von den unter Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

(...)

19.

die Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 35 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit § 11 des Gesundheits- und Krankenpflegegesetzes, BGBl. I Nr. 108/1997, des § 7 Abs. 1 in Verbindung mit § 1 Z 1 bis 7 des MTD-Gesetzes, BGBl. Nr. 460/1992 sowie § 45 Z 1 in Verbindung mit § 29 des Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes, BGBl. I Nr. 169/2002, durchgeführt werden; steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der oben bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach dieser Bestimmung steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit die Gemeinschaften von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern; die Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des Paragraph 35, Absatz eins, Ziffer eins, in Verbindung mit Paragraph 11, des Gesundheits- und Krankenpflegegesetzes, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 108 aus 1997, des Paragraph 7, Absatz eins, in Verbindung mit Paragraph eins, Ziffer eins, bis 7 des MTD-Gesetzes, Bundesgesetzblatt Nr. 460 aus 1992, sowie Paragraph 45, Ziffer eins, in Verbindung mit Paragraph 29, des Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 169 aus 2002, durchgeführt werden; steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der oben bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach dieser Bestimmung steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit die Gemeinschaften von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern;

(...)“

20

Die §§ 1 und 2 des Bundesgesetzes über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste (MTD-Gesetz), BGBl. Nr. 460/1992, in seiner Stammfassung lauteten auszugsweise: Die Paragraphen eins und 2 des Bundesgesetzes über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste (MTD-Gesetz), Bundesgesetzblatt Nr. 460 aus 1992,, in seiner Stammfassung lauteten auszugsweise:

„§ 1. Die gehobenen medizinisch-technischen Dienste sind:

1. der physiotherapeutische Dienst;
2. der medizinisch-technische Laboratoriumsdienst;
3. der radiologisch-technische Dienst;
4. der Diätdienst und ernährungsmedizinische Beratungsdienst;
5. der ergotherapeutische Dienst,
6. der logopädisch-phoniatriisch-audiologische Dienst;
7. der orthoptische Dienst.“

„§ 2. (1) Der physiotherapeutische Dienst umfaßt die eigenverantwortliche Anwendung aller physiotherapeutischen Maßnahmen nach ärztlicher Anordnung im intra- und extramuralen Bereich, unter besonderer Berücksichtigung funktioneller Zusammenhänge auf den Gebieten der Gesundheitserziehung, Prophylaxe, Therapie und Rehabilitation. Hierzu gehören insbesondere mechanotherapeutische Maßnahmen, wie alle Arten von Bewegungstherapie, Perzeption, manuelle Therapie der Gelenke, Atemtherapie, alle Arten von Heilmassagen, Reflexzonentherapien, Lymphdrainagen, Ultraschalltherapie, weiters alle elektro-, thermo-, photo-, hydro- und balneotherapeutischen Maßnahmen sowie berufsspezifische Befundungsverfahren und die Mitwirkung bei elektrodiagnostischen Untersuchungen. Weiters umfaßt er ohne ärztliche Anordnung die Beratung und Erziehung Gesunder in den genannten Gebieten.

(...)“

21

§ 29 des Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes (MMHmG), BGBl. I Nr. 169/2002, in der Stammfassung lautete: Paragraph 29, des Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes (MMHmG), Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 169 aus 2002,, in der Stammfassung lautete:

„§ 29. (1) Der Beruf des Heilmasseurs umfasst die eigenverantwortliche Durchführung von

1. klassischer Massage,
2. Packungsanwendungen,
3. Thermotherapie,
4. Ultraschalltherapie und
5. Spezialmassagen

zu Heilzwecken nach ärztlicher Anordnung.

(2) Bei Blindheit umfasst das Berufsbild des Heilmasseurs die eigenverantwortliche Durchführung von

1. klassischer Massage und
2. Spezialmassagen

zu Heilzwecken nach ärztlicher Anordnung.

(3) Der anordnende Arzt trägt die Verantwortung für die Anordnung (Anordnungsverantwortung), der Heilmasseur trägt die Verantwortung für die Durchführung der angeordneten Tätigkeit (Durchführungsverantwortung). Die ärztliche Anordnung hat schriftlich zu erfolgen. Die erfolgte Durchführung

der angeordneten Tätigkeit ist durch den Heilmasseur durch Datum und Unterschrift zu bestätigen. Eine Übermittlung der schriftlichen Anordnung per Telefax oder im Wege automationsunterstützter Datenübertragung ist zulässig, sofern die Dokumentation gewährleistet ist.“

22

Art. 132 Abs. 1 Buchst. c und e der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (in der Folge: Richtlinie 2006/112/EG) lautet: Artikel 132, Absatz eins, Buchst. c und e der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (in der Folge: Richtlinie 2006/112/EG) lautet:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer

(...)

c) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden;

(...)

e) Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker;

(...)“

23

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits in seinem Erkenntnis vom 28. April 2011, 2008/15/0224, mit der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994, damals betreffend eine Heilmasseurin, auseinandergesetzt. Er hat festgehalten, dass eine generelle Einbeziehung arztähnlicher Berufe, die nach der (damals) zitierten Sechsten RL (Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) möglich wäre, nicht erfolgt ist und die Aufzählung in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 in diesem Sinne abschließend ist. Er hat mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 27. April 2006, verbundene Rechtssachen C-443/04, Solleveld, und C-444/04, van den Hout-van Eijnsbergen, auch zum Ausdruck gebracht, dass wenn keine sachlichen Gründe für den Ausschluss einzelner Berufsgruppen oder Tätigkeiten vorliegen bzw. aufgrund gleichwertiger Qualifikationen und Qualität der Tätigkeiten gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen wird, die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften jenes Ermessen, welches den Mitgliedstaaten bei Umsetzung der gegenständlichen Richtlinienbestimmung eingeräumt wurde, überschreiten. Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits in seinem Erkenntnis vom 28. April 2011, 2008/15/0224, mit der Befreiungsbestimmung des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994, damals betreffend eine Heilmasseurin, auseinandergesetzt. Er hat festgehalten, dass eine generelle Einbeziehung arztähnlicher Berufe, die nach der (damals) zitierten Sechsten RL (Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) möglich wäre, nicht erfolgt ist und die Aufzählung in Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 in diesem Sinne abschließend ist. Er hat mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 27. April 2006, verbundene Rechtssachen C-443/04, Solleveld, und C-444/04, van den Hout-van Eijnsbergen, auch zum Ausdruck gebracht, dass wenn keine sachlichen Gründe für den Ausschluss einzelner Berufsgruppen oder Tätigkeiten vorliegen bzw. aufgrund gleichwertiger Qualifikationen und Qualität der Tätigkeiten gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen wird, die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften jenes Ermessen, welches den Mitgliedstaaten bei Umsetzung der gegenständlichen Richtlinienbestimmung eingeräumt wurde, überschreiten.

24

Schließlich hat der Verwaltungsgerichtshof in dem zitierten Erkenntnis ausgeführt, dass es Feststellungen zur Frage bedarf, „ob die Beschwerdeführerin als Heilmasseurin iSd MMHmG über berufliche Qualifikationen für die Durchführung von Heilmassagen verfügt, die gewährleisten können, dass diese Behandlungen denjenigen qualitativ gleichwertig sind, die von Personen erbracht werden, die nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 in den Genuss der Befreiung kommen. Bei der Prüfung der Gleichwertigkeit ist auch der von der Beschwerde

aufgezeigte Aspekt zu berücksichtigen, dass die Angehörigen beider Berufsgruppen Heilbehandlungen (ausschließlich) nach ärztlichen Anordnungen vornehmen. Schließlich wird auch dem Umstand Bedeutung zukommen, ob und inwieweit die Ausbildung zum Heilmasseur gemäß § 26 MTD-G von dem Besuch der entsprechenden Praktika und Prüfungen im Rahmen der Ausbildung zum Physiotherapeuten befreit. Sollte bei der Ausbildung eines Heilmasseurs zum Physiotherapeuten die theoretische und praktische Ausbildung auf dem Gebiet der Heilmassagen nicht zur Gänze entfallen, könnte dies ein Hinweis auf die fehlende Gleichwertigkeit der von ihr auf dem Gebiet der Heilmassagen erbrachten Leistungen sein. Unter den aufgezeigten - engen - Voraussetzungen wäre die Tätigkeit von Heilmasseuren der in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 angesprochenen Berufsgruppe ‚freiberuflich Tätiger im Sinne ... § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992‘ subsumierbar. Dies hat die belangte Behörde verkannt.‘Schließlich hat der Verwaltungsgerichtshof in dem zitierten Erkenntnis ausgeführt, dass es Feststellungen zur Frage bedarf, „ob die Beschwerdeführerin als Heilmasseurin iSd MMHmG über berufliche Qualifikationen für die Durchführung von Heilmassagen verfügt, die gewährleisten können, dass diese Behandlungen denjenigen qualitativ gleichwertig sind, die von Personen erbracht werden, die nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 in den Genuss der Befreiung kommen. Bei der Prüfung der Gleichwertigkeit ist auch der von der Beschwerde aufgezeigte Aspekt zu berücksichtigen, dass die Angehörigen beider Berufsgruppen Heilbehandlungen (ausschließlich) nach ärztlichen Anordnungen vornehmen. Schließlich wird auch dem Umstand Bedeutung zukommen, ob und inwieweit die Ausbildung zum Heilmasseur gemäß Paragraph 26, MTD-G von dem Besuch der entsprechenden Praktika und Prüfungen im Rahmen der Ausbildung zum Physiotherapeuten befreit. Sollte bei der Ausbildung eines Heilmasseurs zum Physiotherapeuten die theoretische und praktische Ausbildung auf dem Gebiet der Heilmassagen nicht zur Gänze entfallen, könnte dies ein Hinweis auf die fehlende Gleichwertigkeit der von ihr auf dem Gebiet der Heilmassagen erbrachten Leistungen sein. Unter den aufgezeigten - engen - Voraussetzungen wäre die Tätigkeit von Heilmasseuren der in Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 angesprochenen Berufsgruppe ‚freiberuflich Tätiger im Sinne ... Paragraph 7, Absatz 3, des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992‘ subsumierbar. Dies hat die belangte Behörde verkannt.“

25

Der EuGH hat in den Urteilen vom 27. Juni 2019, C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a., und EuGH 05.10.2023, C-355/22, Osteopathie Van Hauwermeiren BV, ausgesprochen, dass die Zugehörigkeit der Anbieter von Heilbehandlungen zu einem reglementierten Beruf keine Voraussetzung sein kann, die von den Mitgliedstaaten zu diesem Zweck zwangsläufig aufgestellt werden müsste.

26

Der EuGH hat im Urteil vom 27. April 2006, verbundene Rechtssachen C-443/04, Solleveld, und C-444/04, van den Hout-van Eijnsbergen, Rn. 41 f, ausgesprochen, dass der Ausschluss eines Berufes oder einer spezifischen Heiltätigkeit im Bereich der Humanmedizin von der im nationalen Recht im Hinblick auf die Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie (nunmehr Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG) aufgestellten Definition der arztähnlichen Berufe nur dann gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstößt, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Personen, die diesen Beruf oder diese Tätigkeit ausüben, für die Durchführung solcher Heilbehandlungen über berufliche Qualifikationen verfügen, die gewährleisten können, dass diese Behandlungen denjenigen qualitativ gleichwertig sind, die von Personen erbracht werden, die nach den betreffenden nationalen Rechtsvorschriften in den Genuss der Befreiung gelangen. Ob die Grenzen des den Mitgliedstaaten eingeräumten Ermessens überschritten worden sind, hat das nationale Gericht zu beantworten. Der EuGH hat im Urteil vom 27. April 2006, verbundene Rechtssachen C-443/04, Solleveld, und C-444/04, van den Hout-van Eijnsbergen, Rn. 41 f, ausgesprochen, dass der Ausschluss eines Berufes oder einer spezifischen Heiltätigkeit im Bereich der Humanmedizin von der im nationalen Recht im Hinblick auf die Mehrwertsteuerbefreiung nach Artikel 13, Teil A Absatz eins, Buchstabe c der Sechsten Richtlinie (nunmehr Artikel 132, Absatz eins, Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG) aufgestellten Definition der arztähnlichen Berufe nur dann gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstößt, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Personen, die diesen Beruf oder diese Tätigkeit ausüben, für die Durchführung solcher Heilbehandlungen über berufliche Qualifikationen verfügen, die gewährleisten können, dass diese

Behandlungen denjenigen qualitativ gleichwertig sind, die von Personen erbracht werden, die nach den betreffenden nationalen Rechtsvorschriften in den Genuss der Befreiung gelangen. Ob die Grenzen des den Mitgliedstaaten eingeräumten Ermessens überschritten worden sind, hat das nationale Gericht zu beantworten.

27

Der österreichische Gesetzgeber hat Art. 132 Abs. 1 Buchst. c und e der Richtlinie 2006/112/EG dergestalt umgesetzt, dass neben Ärzten, Dentisten, Psychotherapeuten und Hebammen diverse freiberuflich Tätige im Bereich medizinischer Spezialdienste zu den befreiten Heilberufen zählen. Er verweist dazu auf freiberuflich Tätige nach dem MTD-Gesetz und dem MMHmG. Den dort angeführten Berufen ist gemeinsam, dass sie (mit der hier nicht relevanten Ausnahme der Beratung und Erziehung Gesunder) - sowohl in der Stammfassung als auch in der im Jahr 2018 anzuwendenden Fassung - ausschließlich auf ärztliche Anordnung tätig sein durften. Die von der Umsatzsteuer befreiten Heilbehandlungen weisen somit insofern eine besondere Qualität auf, als sie nur dann erbracht werden durften, wenn ein Arzt vorher festgestellt hat, dass eine solche Behandlung aus ärztlicher Sicht erforderlich ist und eine entsprechende Anordnung erstellt hat. Der österreichische Gesetzgeber hat Artikel 132, Absatz eins, Buchst. c und e der Richtlinie 2006/112/EG dergestalt umgesetzt, dass neben Ärzten, Dentisten, Psychotherapeuten und Hebammen diverse freiberuflich Tätige im Bereich medizinischer Spezialdienste zu den befreiten Heilberufen zählen. Er verweist dazu auf freiberuflich Tätige nach dem MTD-Gesetz und dem MMHmG. Den dort angeführten Berufen ist gemeinsam, dass sie (mit der hier nicht relevanten Ausnahme der Beratung und Erziehung Gesunder) - sowohl in der Stammfassung als auch in der im Jahr 2018 anzuwendenden Fassung - ausschließlich auf ärztliche Anordnung tätig sein durften. Die von der Umsatzsteuer befreiten Heilbehandlungen weisen somit insofern eine besondere Qualität auf, als sie nur dann erbracht werden durften, wenn ein Arzt vorher festgestellt hat, dass eine solche Behandlung aus ärztlicher Sicht erforderlich ist und eine entsprechende Anordnung erstellt hat.

28

Der Verwaltungsgerichtshof geht davon aus, dass der Gesetzgeber mit dieser Anknüpfung, die im Ergebnis auf eine ärztliche Anordnung abstellt, sein Ermessen bei der Umsetzung der Richtlinienbestimmung nicht überschritten hat, weil eine Bindung an eine ärztliche Anordnung eine besondere medizinische Qualität sicherstellt und damit einen sachlichen Grund für eine Differenzierung bietet (vgl. etwa zur Relevanz der ärztlichen Überweisung die Rn. 50 in C-443/04, Solleveld). Es wird damit nicht wie in der belgischen Regelung auf reglementierte Berufe abgestellt oder auf einen regulatorischen Rahmen, sondern auf die von einem Arzt im Einzelfall angeordnete und damit auch aus ärztlicher Sicht erforderliche Heilbehandlung. Der Verwaltungsgerichtshof geht davon aus, dass der Gesetzgeber mit dieser Anknüpfung, die im Ergebnis auf eine ärztliche Anordnung abstellt, sein Ermessen bei der Umsetzung der Richtlinienbestimmung nicht überschritten hat, weil eine Bindung an eine ärztliche Anordnung eine besondere medizinische Qualität sicherstellt und damit einen sachlichen Grund für eine Differenzierung bietet vergleiche , etwa zur Relevanz der ärztlichen Überweisung die Rn. 50 in C-443/04, Solleveld). Es wird damit nicht wie in der belgischen Regelung auf reglementierte Berufe abgestellt oder auf einen regulatorischen Rahmen, sondern auf die von einem Arzt im Einzelfall angeordnete und damit auch aus ärztlicher Sicht erforderliche Heilbehandlung.

29

Ein Chiropraktiker, der jederzeit ohne ärztliche Anordnung tätig sein darf, befindet sich auch nicht notwendigerweise in einer gleichen Wettbewerbssituation mit anderen Anbietern, die ausschließlich aufgrund von ärztlichen Anordnungen tätig sein dürfen.

30

Wenn aber der Gesetzgeber im Ergebnis dann eine Steuerbefreiung vorsehen möchte, wenn ein Arzt angeordnet hat, dass eine konkrete Heilbehandlung erforderlich ist, wäre eine Leistung des Mitbeteiligten, die dieser aufgrund einer solchen ärztlichen Anordnung erbringt, von der Umsatzsteuer zu befreien, sofern die sonstigen Voraussetzungen wie die Vergleichbarkeit der Ausbildung und der fachlichen Qualifikation vorliegen. Es wäre in diesem Fall folglich zu prüfen, ob die Tätigkeiten des Mitbeteiligten mehrwertsteuerrechtlich anders behandelt werden, als die gleichen Tätigkeiten von solchen Unternehmern, die ausdrücklich in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 genannt werden (vgl. in diesem Sinn abermals EuGH, 27.4.2006, verbundene Rechtssachen C-443/04, Solleveld, und C-444/04, van den Hout-van Eijnsbergen,

Rn. 43). Bejahendenfalls wäre die Tätigkeit von Chiropraktikern der in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 angesprochenen Berufsgruppe freiberuflich Tätiger im Sinne des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992 subsumierbar (vgl. nochmals VwGH 28.4.2011, 2008/15/0224). Wenn aber der Gesetzgeber im Ergebnis dann eine Steuerbefreiung vorsehen möchte, wenn ein Arzt angeordnet hat, dass eine konkrete Heilbehandlung erforderlich ist, wäre eine Leistung des Mitbeteiligten, die dieser aufgrund einer solchen ärztlichen Anordnung erbringt, von der Umsatzsteuer zu befreien, sofern die sonstigen Voraussetzungen wie die Vergleichbarkeit der Ausbildung und der fachlichen Qualifikation vorliegen. Es wäre in diesem Fall folglich zu prüfen, ob die Tätigkeiten des Mitbeteiligten mehrwertsteuerrechtlich anders behandelt werden, als die gleichen Tätigkeiten von solchen Unternehmern, die ausdrücklich in Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 genannt werden vergleiche , in diesem Sinn abermals EuGH, 27.4.2006, verbundene Rechtssachen C-443/04, Solleveld, und C-444/04, van den Hout-van Eijnsbergen, Rn. 43). Bejahendenfalls wäre die Tätigkeit von Chiropraktikern der in Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 angesprochenen Berufsgruppe freiberuflich Tätiger im Sinne des Paragraph 7, Absatz 3, des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 460 aus 1992, subsumierbar vergleiche , nochmals VwGH 28.4.2011, 2008/15/0224).

31

Ob im Revisionsfall eine Vergleichbarkeit der Ausbildung und der fachlichen Qualifikation vorliegen, kann vorerst dahingestellt bleiben, weil das Bundesfinanzgericht generell und ohne Prüfung, ob der Mitbeteiligte (auch) nach ärztlichen Anordnungen tätig wurde, die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 bejaht und dem Antrag des Mitbeteiligten auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2018 Folge gegeben hat. Ob im Revisionsfall eine Vergleichbarkeit der Ausbildung und der fachlichen Qualifikation vorliegen, kann vorerst dahingestellt bleiben, weil das Bundesfinanzgericht generell und ohne Prüfung, ob der Mitbeteiligte (auch) nach ärztlichen Anordnungen tätig wurde, die Anwendbarkeit des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 bejaht und dem Antrag des Mitbeteiligten auf Aufhebung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2018 Folge gegeben hat.

32

Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 26. November 2025

Gerichtsentscheidung

EuGH 62004CJ0443 Solleveld VORAB

62017CJ0597 Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a. VORAB

Schlagworte

Gemeinschaftsrecht Richtlinie EURallg4

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2025:RO2024150015.J00

Im RIS seit

30.12.2025

Zuletzt aktualisiert am

17.03.2026

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at