

TE Vwgh Erkenntnis 2011/4/28 2008/15/0224

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.04.2011

Index

E3L E09301000;

E6j;

32/04 Steuern vom Umsatz;

82/03 Ärzte Sonstiges Sanitätspersonal;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art13 TeilA Abs1 litc;

62004CJ0443 Solleveld VORAB;

KrPflG 1961 §52 Abs4 idF 1992/872;

MTDG 1992 §7 Abs3;

UStG 1994 §1 Abs1 Z1;

UStG 1994 §6 Abs1 Z19;

1. UStG 1994 § 1 heute
 2. UStG 1994 § 1 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 3. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.2021 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
 4. UStG 1994 § 1 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
 5. UStG 1994 § 1 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
 6. UStG 1994 § 1 gültig von 20.08.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
 7. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.2003 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
 8. UStG 1994 § 1 gültig von 29.03.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003
 9. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.1996 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
 10. UStG 1994 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
 11. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995
-
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 Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der L in F, vertreten durch die Dr. Reinhard Tögl Rechtsanwaltsgesellschaft mbH in 8010 Graz, Schmiedgasse 31, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 13. September 2007, Zl. RV/0312-G/07, betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.088 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin erzielte in den Streitjahren 2004 und 2005 u.a. Umsätze aus der Tätigkeit als freiberufliche Heilmasseurin. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Streitjahre wurde festgestellt, dass die diesbezüglichen Umsätze zu Unrecht als steuerfrei behandelt worden seien. Die Steuerbefreiung für ärztliche bzw. bestimmte arztähnliche Leistungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 stünde Heilmasseuren nur zu, wenn sie auch zur Ausübung des physiotherapeutischen Dienstes befugt wären, was im Fall der Beschwerdeführerin nicht zuträfe. Die Beschwerdeführerin erzielte in den Streitjahren 2004 und 2005 u.a. Umsätze aus der Tätigkeit als freiberufliche Heilmasseurin. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Streitjahre wurde festgestellt, dass die diesbezüglichen Umsätze zu Unrecht als steuerfrei behandelt worden seien. Die Steuerbefreiung für ärztliche bzw. bestimmte arztähnliche Leistungen gemäß Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 stünde Heilmasseuren nur zu, wenn sie auch zur Ausübung des physiotherapeutischen Dienstes befugt wären, was im Fall der Beschwerdeführerin nicht zuträfe.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005, mit denen die Umsätze der Beschwerdeführerin aus der Tätigkeit als Heilmasseurin dem Regelsteuersatz von 20% unterzogen wurden.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin eingangs vor, dass sie über die erforderlichen Qualifikationsnachweise nach den für sie geltenden berufsrechtlichen Bestimmungen verfüge und deshalb zur freiberuflichen Ausübung des Berufs als Heilmasseur berechtigt sei. Ihr Tätigkeitsbereich umfasse die eigenverantwortliche, zu Heilzwecken erfolgende Durchführung von ärztlich angeordneten klassischen Massagen, manuellen Lymphdrainagen und Elektrotherapien.

In der Folge befasste sich die Beschwerdeführerin mit der unionsrechtlichen Grundlage der begehrten Steuerbefreiung und deren nationalen Umsetzung im UStG 1994. Dass zwar die physiotherapeutischen Dienste in der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 ausdrücklich erwähnt seien, nicht jedoch die Tätigkeit von Heilmasseuren sei historisch zu erklären, weil das BG über die Regelung der gehobenen medizinisch-technische Dienste (MTD-G) aus dem Jahr 1992 stamme, der Beruf des Heilmasseurs aber erst seit 2002 gesetzlich geregelt sei. Der Heilmasseur sei aber in gleicher Weise wie der Physiotherapeut freiberuflich und eigenverantwortlich tätig und könne zu Heilzwecken ärztlich angeordnete Massagen usw. durchführen. Nach dem Berufsbild sei der Heilmasseur den gehobenen medizinisch-technischen Diensten im Sinne des MTD-G zuzuordnen, auch wenn er nicht zu allen physiotherapeutischen Tätigkeiten berechtigt sei. In der Folge befasste sich die Beschwerdeführerin mit der unionsrechtlichen Grundlage der begehrten Steuerbefreiung und deren nationalen Umsetzung im UStG 1994. Dass zwar die physiotherapeutischen Dienste in der Bestimmung des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, UStG 1994 ausdrücklich erwähnt seien, nicht jedoch die Tätigkeit von Heilmasseuren sei historisch zu erklären, weil das BG über die Regelung der gehobenen medizinisch-technische Dienste (MTD-G) aus dem Jahr 1992 stamme, der Beruf des Heilmasseurs aber erst seit 2002 gesetzlich geregelt sei. Der Heilmasseur sei aber in gleicher Weise wie der Physiotherapeut freiberuflich und eigenverantwortlich tätig und könne zu Heilzwecken ärztlich angeordnete Massagen usw. durchführen. Nach dem Berufsbild sei der Heilmasseur den gehobenen medizinisch-technischen Diensten im Sinne des MTD-G zuzuordnen, auch wenn er nicht zu allen physiotherapeutischen Tätigkeiten berechtigt sei.

Weiters verwies die Beschwerdeführerin auf eine "Information" des Bundesministeriums für Gesundheit und Frauen vom 2. Jänner 2006 an die Länder, wonach Heilmasseuren, die sich zum Physiotherapeuten ausbilden ließen, alle für den Heilmasseur abgelegten Praktika und Prüfungen angerechnet werden sollten und für diesen Bereich keine weitere "Aufschulung" notwendig sei.

Schließlich sei auch für Leistungen des Heilmasseurs ein Kostenersatz durch diverse Sozialversicherungen gesetzlich vorgesehen, wobei in einigen Bundesländern der (anteilige) Ersatz der Umsatzsteuer von den Sozialversicherungen mit der Begründung abgelehnt werde, dass es im Bereich der Heilberufe keine Umsatzsteuer gebe.

Es widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz, wenn für gleiche Leistungen, die von verschiedenen Berufsgruppen ausgeführt würden, von der einen Berufsgruppe (Physiotherapeut) keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen sei, von der anderen Berufsgruppe (Heilmasseur) hingegen Umsatzsteuer zu entrichten sei. Dies führe zu einer unvermeidbaren Wettbewerbsverzerrung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin als unbegründet ab; sie stützte sich hierbei im Wesentlichen auf folgende Erwägungen:

In Umsetzung der einschlägigen Richtlinienbestimmung habe der österreichische Gesetzgeber von der ihm eingeräumten Möglichkeit, die ärztlichen und arzttähnlichen Berufe, deren Leistungen von der Umsatzsteuer befreit seien, zu definieren, dadurch Gebrauch gemacht, dass er einzelne steuerbefreite Heilberufe taxativ aufgezählt habe. Indem der Gesetzgeber die steuerbefreiten Heilberufe einerseits namentlich und andererseits durch Bezugnahme auf die Rechtsvorschriften der betreffenden Berufsgruppe eindeutig und ausschließlich definiere, gebe er nach Ansicht der belangten Behörde unzweifelhaft zu erkennen, dass es sich um eine taxative Aufzählung handle. Diese Rechtsansicht werde auch in der Literatur vertreten.

Auch wenn der Beruf des Heilmasseurs erst durch das Bundesgesetz über die Berufe und die Ausbildungen zum medizinischen Masseur und zum Heilmasseur (Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetz - MMHmG), BGBl. I Nr. 169/2002, geschaffen worden sei und daher im Bundesgesetz über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste (MTD-Gesetz), BGBl. Nr. 460/1992, nicht enthalten sein könne, sei damit für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen. Denn der österreichische Gesetzgeber habe seit Einführung des UStG 1994 von der gemeinschaftsrechtskonformen Möglichkeit, den Kreis der arzttähnlichen Berufe zu erweitern, bislang keinen Gebrauch gemacht, sondern an der seit 1. Jänner 1995 unveränderten taxativen Aufzählung festgehalten. Auch wenn der Beruf des Heilmasseurs erst durch das Bundesgesetz über die Berufe und die Ausbildungen zum medizinischen Masseur und zum Heilmasseur (Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetz - MMHmG), Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 169 aus 2002,, geschaffen worden sei und daher im Bundesgesetz über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste (MTD-Gesetz), Bundesgesetzblatt Nr. 460 aus 1992,, nicht enthalten sein könne, sei damit für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen. Denn der österreichische Gesetzgeber habe seit Einführung des UStG 1994 von der gemeinschaftsrechtskonformen Möglichkeit, den Kreis der arzttähnlichen Berufe zu erweitern, bislang keinen Gebrauch gemacht, sondern an der seit 1. Jänner 1995 unveränderten taxativen Aufzählung festgehalten.

Im Übrigen sei festzustellen, dass der berufsrechtlich zulässige Tätigkeitsbereich des Heilmasseurs (vgl. § 29 Abs. 1 MMHmG) nur einen Teilbereich des Berufsbildes des physiotherapeutischen Dienstes (vgl. § 2 Abs. 1 MTD-G) abdecke. Da es sich demnach um zwei verschiedene Berufsgruppen mit unterschiedlichem Tätigkeitsumfang handle, könnten die Heilbehandlungen eines Heilmasseurs auch nicht im Wege der Interpretation der gegenständlichen Befreiungsbestimmung als Umsätze aus der Tätigkeit als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992 steuerfrei behandelt werden. Nur dann, wenn der freiberuflich tätige Heilmasseur die Berechtigung zur Ausübung des physiotherapeutischen Dienstes besitze, die den nach dem MMHmG vorgeschriebenen speziellen Qualifikationsnachweis ersetzen könne (vgl. § 36 Z 5 MMHmG), seien seine Heilbehandlungen steuerfrei. Dies liege aber im gegenständlichen Fall nicht vor. Im Übrigen sei festzustellen, dass der berufsrechtlich zulässige Tätigkeitsbereich des Heilmasseurs vergleiche , Paragraph 29, Absatz eins, MMHmG) nur einen Teilbereich des Berufsbildes des physiotherapeutischen Dienstes vergleiche , Paragraph 2, Absatz eins, MTD-G) abdecke. Da es sich demnach um zwei verschiedene Berufsgruppen mit unterschiedlichem Tätigkeitsumfang handle, könnten die Heilbehandlungen eines Heilmasseurs auch nicht im Wege der Interpretation der gegenständlichen Befreiungsbestimmung als Umsätze aus der Tätigkeit als freiberuflich Tätiger im Sinne des Paragraph 7, Absatz 3, des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 460 aus 1992, steuerfrei behandelt werden. Nur dann, wenn der freiberuflich tätige Heilmasseur die Berechtigung zur Ausübung des physiotherapeutischen Dienstes besitze, die den nach dem MMHmG vorgeschriebenen speziellen Qualifikationsnachweis ersetzen könne vergleiche , Paragraph 36, Ziffer 5, MMHmG), seien seine Heilbehandlungen steuerfrei. Dies liege aber im gegenständlichen Fall nicht vor.

Da gemäß § 31 Abs. 1 UStG 1994 mit der Vollziehung dieses Bundesgesetzes der Bundesminister für Finanzen betraut sei, sei die umsatzsteuerliche Beurteilung der Heilbehandlungen eines freiberuflich tätigen Heilmasseurs durch die Sozialversicherungsanstalten für die Erhebung der Umsatzsteuer ohne rechtliche Relevanz. Da gemäß Paragraph 31, Absatz eins, UStG 1994 mit der Vollziehung dieses Bundesgesetzes der Bundesminister für Finanzen betraut sei, sei die umsatzsteuerliche Beurteilung der Heilbehandlungen eines freiberuflich tätigen Heilmasseurs durch die Sozialversicherungsanstalten für die Erhebung der Umsatzsteuer ohne rechtliche Relevanz.

Gegen diese Entscheidung erhob die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher deren Behandlung mit Beschluss vom 10. Juni 2008, B 1923/07-4, ablehnte und die Beschwerde gemäß

Art. 144 Abs. 3 B-VG an den Verwaltungsgerichtshof abtrat. Gegen diese Entscheidung erhob die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher deren Behandlung mit Beschluss vom 10. Juni 2008, B 1923/07-4, ablehnte und die Beschwerde gemäß Artikel 144, Absatz 3, B-VG an den Verwaltungsgerichtshof abtrat.

In seinem Beschluss stellte der Verfassungsgerichtshof fest, dass eine offenkundige Gemeinschaftsrechtswidrigkeit im Hinblick auf das den Mitgliedstaaten bei der Definition der arztähnlichen Berufe eingeräumte Ermessen nicht vorliege.

Nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde hat der Verwaltungsgerichtshof über die - im Schriftsatz an den Verfassungsgerichtshof unter einem ausgeführte - Beschwerde gemäß Art. 131 Abs. 1 Z 1 B-VG erwogen: Nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde hat der Verwaltungsgerichtshof über die - im Schriftsatz an den Verfassungsgerichtshof unter einem ausgeführte - Beschwerde gemäß Artikel 131, Absatz eins, Ziffer eins, B-VG erwogen:

Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (im Folgenden: 6. RL) bestimmt: Artikel 13 Teil A Absatz eins, Buchstabe c der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (im Folgenden: 6. RL) bestimmt:

"Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

(...)

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

(...)."

Im Urteil des EuGH vom 27. April 2006, verbundene Rechtssachen C-443/04, Solleveld, und C-444/04, van den Hout-van Eijnsbergen, Rn. 23, wird ausgeführt, dass ein Behandelnder, um in den Genuss der Befreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c 6. RL zu gelangen, zwei Voraussetzungen erfüllen müsse, nämlich 1. "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" durchführen und 2. diese im Rahmen der "Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedsstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe" erbringen. Im Urteil des EuGH vom 27. April 2006, verbundene Rechtssachen C-443/04, Solleveld, und C-444/04, van den Hout-van Eijnsbergen, Rn. 23, wird ausgeführt, dass ein Behandelnder, um in den Genuss der Befreiung nach Artikel 13, Teil A Absatz eins, Buchstabe c 6. RL zu gelangen, zwei Voraussetzungen erfüllen müsse, nämlich 1. "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" durchführen und 2. diese im Rahmen der "Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedsstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe" erbringen.

Nach der auch im Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes zitierten Rechtsprechung des EuGH räumt Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c 6. RL den einzelnen Mitgliedstaaten ein Ermessen hinsichtlich der Definition jener arztähnlichen Berufe ein, denen die in der gegenständlichen Richtlinienbestimmung vorgesehene Befreiung gewährt werden kann (vgl. EuGH vom 6. November 2003, C-45/01, Dornier, Rn. 81 und das bereits erwähnte Urteil in den Rs. Solleveld ua., Rn. 29). Nach der auch im Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes zitierten Rechtsprechung des EuGH räumt Artikel 13, Teil A Absatz eins, Buchstabe c 6. RL den einzelnen Mitgliedstaaten ein Ermessen hinsichtlich der Definition jener arztähnlichen Berufe ein, denen die in der gegenständlichen Richtlinienbestimmung vorgesehene Befreiung gewährt werden kann vergleiche , EuGH vom 6. November 2003, C-45/01, Dornier, Rn. 81 und das bereits erwähnte Urteil in den Rs. Solleveld ua., Rn. 29).

Im Urteil in den Rs. Solleveld ua. führt der EuGH weiter aus:

"³⁰ Dieses Ermessen bezieht sich nicht nur auf die

Festlegung der für die Ausübung dieser Berufe erforderlichen Qualifikationen, sondern auch auf die Festlegung der spezifischen Heiltätigkeiten im Bereich der Humanmedizin, die zu diesen Berufen gehören. Da die verschiedenen von den Behandelnden erworbenen Qualifikationen diese nämlich nicht zwangsläufig darauf vorbereiten, alle Arten von Behandlungen durchzuführen, darf ein Mitgliedstaat im Rahmen der Ausübung seines Ermessens davon ausgehen,

dass die Definition der arztähnlichen Berufe unvollständig wäre, wenn sie lediglich allgemeine Anforderungen an die Qualifikation der Behandelnden stellen würde, ohne festzulegen, für welche Behandlungen diese im Rahmen ihres jeweiligen Berufes qualifiziert sind.

31 Das Ermessen, über das die Mitgliedstaaten insoweit verfügen, ist jedoch nicht unbegrenzt.

(...)

35 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes kann das Erfordernis einer korrekten und einfachen Anwendung den Mitgliedstaaten jedoch keine Befugnis verleihen, gegen die Ziele der Sechsten Richtlinie oder die Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, insbesondere den Grundsatz der Gleichbehandlung, der im Bereich der Mehrwertsteuer im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt, zu verstoßen (mit weiteren Nachweisen).

36 Beantragt ein Steuerpflichtiger, seine

Heiltätigkeiten im Bereich der Humanmedizin als Teil der Ausübung arztähnlicher Berufe anzuerkennen, damit er in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie gelangt, so haben die nationalen Gerichte daher unter Berücksichtigung des mit dieser Bestimmung verfolgten Zieles und des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität zu prüfen, ob die zuständigen Behörden die Grenzen des ihnen mit dieser Bestimmung eingeräumten Ermessens beachtet haben (mit weiteren Nachweisen).

(...)

38 Daraus folgt, dass der Ausschluss eines bestimmten

Berufes oder einer bestimmten spezifischen Heiltätigkeit im Bereich der Humanmedizin von der im nationalen Recht im Hinblick auf die Befreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie aufgestellten Definition der arztähnlichen Berufe durch sachliche Gründe gerechtfertigt sein muss, die sich auf die beruflichen Qualifikationen der Behandelnden und damit auf Erwägungen im Zusammenhang mit der Qualität der erbrachten Leistungen beziehen.

(...)

41 Daraus folgt, 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 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 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."

In Umsetzung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c 6. RL sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 erster Satz UStG 1994 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 BGBl. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBl. Nr. 872/1992 und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992 steuerfrei. In Umsetzung von Artikel 13, Teil A Absatz eins, Buchstabe c 6. RL sind gemäß Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 19, erster Satz UStG 1994 von den unter Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, fallenden Umsätzen die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des Paragraph 52, Absatz 4, des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 102 aus 1961, in der Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 872 aus 1992, und des Paragraph 7, Absatz 3, des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 460 aus 1992, steuerfrei.

Befreite Heilberufe sind demnach Ärzte, Dentisten, Psychotherapeuten, Hebammen sowie diverse freiberuflich Tätige im Bereich medizinischer Spezialdienste. Eine generelle Einbeziehung arztähnlicher Berufe, was nach der zitierten 6. RL möglich wäre, erfolgte nicht (vgl. Ruppe, UStG3, § 6 Tz. 417/1). Die Aufzählung ist in diesem Sinne abschließend

(vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 2010, 2008/15/0291). Befreite Heilberufe sind demnach Ärzte, Dentisten, Psychotherapeuten, Hebammen sowie diverse freiberuflich Tätige im Bereich medizinischer Spezialdienste. Eine generelle Einbeziehung arztähnlicher Berufe, was nach der zitierten 6. RL möglich wäre, erfolgte nicht vergleiche , Ruppe, UStG3, Paragraph 6, Tz. 417/1). Die Aufzählung ist in diesem Sinne abschließend vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 2010, 2008/15/0291).

Wie der EuGH in dem auszugsweise wiedergegebenen Urteil ausgeführt hat, ist es zwar Sache jedes einzelnen Mitgliedstaates, in seinem innerstaatlichen Recht die arztähnlichen Berufe zu bestimmen, in deren Rahmen die Durchführung von Heilbehandlungen nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der 6. RL von der Mehrwertsteuer befreit ist. Doch ist - wie der EuGH in der Rn. 31 der Rs. Solleveld ua. betont hat - dieses Ermessen nicht unbegrenzt. Liegen keine sachlichen Gründe für den Ausschluss einzelner Berufsgruppen oder Tätigkeiten vor bzw. wird aufgrund gleichwertiger Qualifikationen und Qualität der Tätigkeiten gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen, so überschreiten die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften jenes Ermessen, welches den Mitgliedstaaten bei Umsetzung der gegenständlichen Richtlinienbestimmung eingeräumt wurde (vgl. Rn. 45 des Urteils Solleveld ua.). Wie der EuGH in dem auszugsweise wiedergegebenen Urteil ausgeführt hat, ist es zwar Sache jedes einzelnen Mitgliedstaates, in seinem innerstaatlichen Recht die arztähnlichen Berufe zu bestimmen, in deren Rahmen die Durchführung von Heilbehandlungen nach Artikel 13, Teil A Absatz eins, Buchstabe c der 6. RL von der Mehrwertsteuer befreit ist. Doch ist - wie der EuGH in der Rn. 31 der Rs. Solleveld ua. betont hat - dieses Ermessen nicht unbegrenzt. Liegen keine sachlichen Gründe für den Ausschluss einzelner Berufsgruppen oder Tätigkeiten vor bzw. wird aufgrund gleichwertiger Qualifikationen und Qualität der Tätigkeiten gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen, so überschreiten die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften jenes Ermessen, welches den Mitgliedstaaten bei Umsetzung der gegenständlichen Richtlinienbestimmung eingeräumt wurde vergleiche , Rn. 45 des Urteils Solleveld ua.).

Die Beschwerdeführerin hat im Verwaltungsverfahren vorgebracht, dass der Ausschluss von Heilmasseuren von der in Rede stehenden Steuerbefreiung unsachlich sei, weil Heilmasseure in Bezug auf die streitgegenständlichen Heilbehandlungen über eine gleichwertige berufliche Qualifikation verfügen wie die mit der Beschwerdeführerin im Wettbewerb stehenden und in den Genuss der Steuerbefreiung gelangenden Physiotherapeuten.

Auf dieses Vorbringen ist die belangte Behörde - indem sie sich damit begnügt hat, auf die unterschiedlichen Berufsbilder des Physiotherapeuten einerseits und des Heilmasseurs andererseits zu verweisen - nur unzureichend eingegangen. Nach der wiedergegebenen Rechtsprechung des EuGH bedarf es Feststellungen zur Frage, 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. Auf dieses Vorbringen ist die belangte Behörde - indem sie sich damit begnügt hat, auf die unterschiedlichen Berufsbilder des Physiotherapeuten einerseits und des Heilmasseurs andererseits zu verweisen - nur unzureichend eingegangen. Nach der wiedergegebenen Rechtsprechung des EuGH bedarf es Feststellungen zur Frage, 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 § 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. 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.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich im Rahmen des gestellten Antrags auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich im Rahmen des gestellten Antrags auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 28. April 2011

Gerichtsentscheidung

EuGH 62004J0443 Solleveld VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2008150224.X00

Im RIS seit

30.05.2011

Zuletzt aktualisiert am

27.02.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at