

Dokument 1 von 1

Aktuelles Recht zum Dienstverhältnis

ARD 6163/14/2011

Heft 6163 v. 17.08.2011

Umsatzsteuer

USt-Befreiung auch für Heilmasseure?

§ 6 Abs 1 Z 19 UStG - Sollten **Heilmasseure** iSd MMHmG über berufliche **Qualifikationen** verfügen, die gewährleisten, dass die von ihnen durchgeführten **Heilmassagen** jenen **qualitativ gleichwertig** sind, die von **Physiotherapeuten** iSd § 7 Abs 3 MTD-Gesetz erbracht werden, verbietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass nur die Physiotherapeuten in den Genuss der **USt-Befreiung** gemäß § 6 Abs 1 Z 19 UStG kommen. Entsprechende Feststellungen sind daher im vorliegenden Fall vor einer endgültigen Entscheidung noch erforderlich.

VwGH 28. 4. 2011, 2008/15/0224

-> in **Aufhebung von UFS Graz 13. 9. 2007, RV/0312-G/07, ARD 5882/8/2008**

Sachverhalt: Die Beschwerdeführerin erzielte in den Streitjahren 2004 und 2005 Umsätze aus der Tätigkeit als **freiberufliche Heilmasseurin**. Ihr Tätigkeitsbereich umfasste die eigenverantwortliche, zu Heilzwecken erfolgende Durchführung von **ärztlich angeordneten klassischen Massagen**, manuellen **Lymphdrainagen** und **Elektrotherapien**.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005, mit denen ihre Umsätze dem Regelsteuersatz von 20 % unterzogen wurden, wandte sich die Beschwerdeführerin ua mit der Begründung, dass es dem **Gleichheitsgrundsatz** widerspreche, wenn für **gleiche Leistungen** von der einen Berufsgruppe (Physiotherapeut) keine Umsatzsteuer abzuführen sei, von der anderen Berufsgruppe (Heilmasseur) hingegen schon. Dass zwar die physiotherapeutischen Dienste in der Bestimmung des § 6 Abs 1 Z 19 UStG ausdrücklich erwähnt seien, nicht jedoch die Tätigkeit von Heilmasseuren, sei historisch zu erklären, weil das MTD-G aus dem Jahr 1992 stamme, der Beruf des Heilmasseurs aber **erst seit 2002** durch das MMHmG **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 einer "Information" des Gesundheitsministeriums vom 2. 1. 2006 an die Länder sollten Heilmasseure, die sich zum Physiotherapeuten ausbilden ließen, alle für den Heilmasseur abgelegten **Praktika und Prüfungen angerechnet** werden. Auch werde in einigen Bundesländern beim Kostenersatz für Leistungen der Heilmasseure der (anteilige) Ersatz der Umsatzsteuer von den SV-Trägern mit der Begründung abgelehnt, dass es im Bereich der Heilberufe keine Umsatzsteuer gebe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin als unbegründet ab.

Umsetzung von Unionsrecht

In Umsetzung von Art 13 Teil A Abs 1 Buchstabe c der 6. MwSt-RL (RL 77/388/EWG) sind gemäß § 6 Abs 1 Z 19 erster Satz UStG die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt,

USt-Befreiung auch für Heilmasseure? -- ARD Heft 6163, 12

Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger iSd § 52 Abs 4 Krankenpflegegesetz und des § 7 Abs 3 MTD-Gesetz (= **physiotherapeutischer Dienst**, Diätendienst, ernährungsmedizinischer Beratungsdienst, ergotherapeutischer Dienst, logopädisch-phoniatrisch-audiologischer Dienst; Anm d Red) **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. Die Aufzählung ist in diesem Sinne **abschließend** (vgl VwGH 29. 7. 2010, 2008/15/0291, ÖStZ 2011/306).

Wie der EuGH im Urteil EuGH 27. 4. 2006, C-443/04, C-444/04, Solleveld ua, ÖStZB 2007/61, 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 RL 77/388/EWG von der Mehrwertsteuer befreit ist. Doch ist - wie der EuGH 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 nationalen Rechtsvorschriften jenes Ermessen, das den Mitgliedstaaten bei Umsetzung der gegenständlichen Richtlinienbestimmung eingeräumt wurde.

Prüfung der Gleichwertigkeit der Tätigkeiten erforderlich

Die Beschwerdeführerin hat im Verwaltungsverfahren vorgebracht, dass der **Ausschluss von Heilmassseuren** 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 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 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 Heilmassseuren der in § 6 Abs 1 Z 19 UStG angesprochenen Berufsgruppe "freiberuflich Tätiger iS ... § 7 Abs 3 des Bundesgesetzes BGBl 1922/460" (MTD-Gesetz) **subsumierbar**. Dies hat die belangte Behörde verkannt. (Bescheid aufgehoben)

Umsatzsteuerbefreiung, Umsatzsteuer