

Umsatzsteuerbefreiung**Reichweite der Befreiung für Heilberufe****Umsätze von Lebens- und Sozialberatern sind – auch im Sinne des Gemeinschaftsrechts – umsatzsteuerpflichtig**

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)



Lebens- und Sozialberater führen nach § 119 GewO ein Gewerbe aus, das in der Beratung und Betreuung von Menschen, insb. im Zusammenhang mit Persönlichkeitsproblemen besteht. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG kennt eine unechte Steuerbefreiung von ärztlichen Tätigkeiten, die u. a. auch die Leistungen der Psychotherapeuten umfasst. Fraglich ist nun, ob auch für Lebens- und Sozialberater diese Befreiung anwendbar ist.

1. Tätigkeit des Lebens- und Sozialberaters

Die Tätigkeit der Lebens- und Sozialberatung ist in der GewO geregelt und nach § 94 Z 46 GewO als reglementiertes Gewerbe ausgeformt. § 18 Abs. 1 GewO fordert hier einen Befähigungsnachweis, wobei nähere Bestimmungen durch Verordnung festgesetzt werden können. Eine derartige Verordnung ist auch ergangen.¹⁾

§ 119 GewO definiert das Gewerbe als Tätigkeit für die Beratung und Betreuung von Menschen, insb. im Zusammenhang mit Persönlichkeitsproblemen, Ehe- und Familienproblemen, Erziehungsproblemen, Berufsproblemen und sexuellen Problemen. Dazu gehört auch die psychologische Beratung mit Ausnahme der Psychotherapie.

Die zitierte Verordnung legt Zugangsvoraussetzungen fest, die in einer im Regelfall dreijährigen Ausbildung in theoretischer und praktischer Hinsicht bestehen. Die Verordnung setzt offensichtlich eine intensive Ausbildung voraus.

Vergleicht man jedoch diese Ausbildungsvoraussetzungen etwa mit den Voraussetzungen eines Universitätsstudiums bei einem Psychologen oder aber der Ausbildung eines Psychotherapeuten, so zeigt sich, dass bei aller Qualifikation die Ausbildung dem Umfang nach deutlich geringer ist.

Außerdem ist die Tätigkeit der Psychotherapie *ex definitione* von der Tätigkeit eines Lebens- und Sozialberaters ausgenommen.

2. Innerstaatliche Rechtslage

Nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt und Psychotherapeut unecht befreit. Somit ist der Lebens- und Sozialberater von der Befreiung nicht umfasst und daher voll steuerpflichtig.

Die UStR 2000 definieren in den Rz. 942 bis 946 die ärztliche Tätigkeit insb. als Ausübung der Heilkunde.

Aus Rz. 946, 947 und 948 UStR 2000 ergibt sich, dass bestimmte ärztliche Tätigkeiten, die nicht als Ausübung der Heilkunde anzusehen sind, nicht unter die Befreiung fallen. Dazu zählen beispielsweise bestimmte Gutachten (z. B. in laufenden Gerichtsverfahren, Vaterschaftsfeststellungen) sowie schriftstellerische Tätigkeit und Vortragstätigkeit.

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

¹⁾ Vgl. VO BGBl. II Nr. 140/2003.

Die gleiche Abgrenzung zeigt sich bei der Tätigkeit des Psychotherapeuten: Nach Rz. 952 UStR 2000 ist unter Bezug auf § 1 Abs. 1 Psychotherapiegesetz, BGBl. Nr. 360/1990, als psychotherapeutische Tätigkeit die Behandlung von psychosozial oder psychosomatisch bedingten Verhaltensstörungen und Leidenszuständen zu verstehen. Die Rz. 953 UStR 2000 definiert daher psychotherapeutische Behandlung einschließlich Diagnostik und Indikation ebenso als Umsatz wie die psychotherapeutische Beratung unter Anwendung anerkannter wissenschaftlich-psychotherapeutischer Methoden, sofern der Schwerpunkt der Tätigkeit in der persönlichen Konfliktbearbeitung besteht. Hierunter fallen z. B. auch die individuellen Beratungen in Familienberatungsstellen, im Rahmen der Sozialhilfe, Lebenshilfe, Aidshilfe udgl. Neben der Vortragstätigkeit und der schriftstellerischen Tätigkeit ist etwa auch die Supervision ausgenommen (Rz. 954 UStR 2000). Die Ausnahme der Supervision wird damit begründet, dass sie nur berufliche Problembereiche reflektiert und keine primäre Behebung eines Leidenszustandes im Sinne des Psychotherapiegesetzes beinhaltet.

3. Gemeinschaftsrechtslage

Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der 6. MwSt-RL (nunmehr Art. 132 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG) sind die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von den betreffenden Mitgliedstaaten definierten ärztlichen und artzähnlichen Berufen erbracht werden, steuerbefreit.

Nach dem EuGH²⁾ müssen für die Befreiung zwei Voraussetzungen erfüllt sein, nämlich 1.) das Vorliegen von „Heilbehandlungen“ und 2.) die Erbringung dieser „im Rahmen der Ausübung der ärztlichen oder artzähnlichen Berufe“.

Heilbehandlungen definiert der EuGH als Diagnose, Behandlung und Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen.³⁾

Im Verfahren sei daher unstreitig, dass Heilbehandlungen vorgelegen seien; fraglich sei jedoch, ob die Tätigkeiten, die nicht von Ärzten durchgeführt würden, als „artzähnliche“ Tätigkeiten anzusehen seien. Da „artzähnliche Berufe“ in der Richtlinie nicht definiert sei, hätten die Mitgliedstaaten nach innerstaatlichem Recht diese Berufe zu bestimmen, wobei ihnen ein Ermessen eingeräumt sei.⁴⁾ Dieses Ermessen bezieht sich auf die Festlegung der erforderlichen Qualifikationen und der spezifischen Heiltätigkeiten, die zu diesen Berufen gehören.⁵⁾

Der EuGH bezieht sich auf die Grenzen des Ermessens der Mitgliedstaaten, die zum einen zu berücksichtigen hätten, wie weit Personen in artzähnlichen Berufen in ihrer Tätigkeit und in den resultierenden Behandlungen eine ausreichende Qualität aufweisen könnten, und zum anderen unter Berufung auf den Neutralitätsgrundsatz, wie weit eben jene Qualität in den artzähnlichen Berufen relativ zu den Qualitäten und Ausbildungen der ärztlichen Berufe vergleichbar sei. Dem Neutralitätsgebot entspreche es nämlich, auch Tätigkeiten in artzähnlichen Berufen zu befreien, wenn diese über die gleichen beruflichen Qualifikationen verfügen, deren es bedarf, um entsprechende psychotherapeutische Behandlungen durchführen zu können.⁶⁾

Zusammengefasst ist daher Qualifikation einmal absolut zu sehen, um überhaupt als ärztliche Tätigkeit oder artzähnliche Tätigkeit angesehen werden zu können, zum anderen relativ im Vergleich dieser beiden Berufsgruppen.

Insofern erscheint es durchaus konsequent, wenn die UStR 2000 Psychotherapeuten den Ärzten gleichstellen, da diese aufgrund ihrer Ausbildung und auch aufgrund des Zie-

²⁾ EuGH 27. 4. 2006, verb. Rs. C-434/04 und C-444/04, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*.

³⁾ Rn. 24 mit Verweis auf EuGH 20. 11. 2003, Rs. C-307/01.

⁴⁾ Verweis auf EuGH 6. 11. 2003, Rs. C-45/01, *Dornier*.

⁵⁾ EuGH 29. 4. 2006, Rs. C-434/04 und C-444/04, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, Rn. 30.

⁶⁾ Rn. 37 f. und 39 ff.

les ihrer Tätigkeit, nämlich der Heilbehandlung, den Ärzten vergleichbar sind. Umgekehrt ist es sowohl bei Ärzten als auch bei Psychotherapeuten konsequent, all jene Tätigkeiten von der unechten Befreiung auszunehmen, die nicht in der Heilbehandlung liegen.

4. Einstufung der Lebens- und Sozialberater

Unter diesen gemeinschaftsrechtlichen Aspekten erscheint die Tätigkeit der Lebens- und Sozialberater in der Regel nicht umsatzsteuerbefreit:

§ 119 Abs. 1 GewO definiert als Tätigkeitsbereich nämlich gerade die Beratung und Betreuung von Menschen, nimmt jedoch die Psychotherapie wieder aus. Wenn nun aber gemeinschaftsrechtlich nur die Heilbehandlung von der Steuerpflicht ausgenommen ist, andererseits die Psychotherapie, wie dargestellt, gerade die Behandlung von Verhaltensstörungen und Leidenszuständen zum Inhalt hat, so liegt etwa bei Psychiatern und Psychologen einerseits und bei Psychotherapeuten andererseits schon *ex lege* eine Heilbehandlung vor. Aus der Ausnahme der psychotherapeutischen Tätigkeit in § 119 Abs. 1 GewO ergibt sich daher *e contrario*, dass die Tätigkeit des Lebens- und Sozialberaters dort ihre Grenze findet, wo die Beratung endet und die Heilbehandlung beginnt.

Dazu kommt noch, dass der EuGH bei arztähnlichen Berufen letztlich die vergleichbare Qualität des Tätigkeitsfeldes und somit der Ausbildung betont. Wenn man nun wohl zu Recht zur Auffassung gelangt, dass Psychotherapeuten in ihrer Ausbildung der ärztlichen Tätigkeit gleichgestellt sind, so müsste zum einen die Ausbildung des Lebens- und Sozialberaters der psychotherapeutischen Ausbildung gleichgestellt sein, weiters daher aber auch *ex logo* der ärztlichen Tätigkeit.

Ein grober Vergleich der Ausbildungen zeigt jedoch, dass trotz der grundsätzlich umfangreichen Befähigung des Lebens- und Sozialberaters diese Ausbildung sowohl quantitativ als auch qualitativ der psychotherapeutischen Ausbildung oder ärztlichen Ausbildung nicht gleichgehalten werden kann.

Somit ergibt sich aber, dass die Tätigkeit des Lebens- und Sozialberaters weder als Heilbehandlung einzustufen ist noch einen arztähnlichen Beruf darstellt. Somit ist die Nichtaufnahme dieser Berufsgruppe in die unechte Steuerbefreiung gemeinschaftsrechtlich gedeckt.⁷⁾

Problematisch erscheint nur, dass die UStR 2000 in Rz. 953 Unterpunkt 2 auch die Beratung im Rahmen der Sozialhilfe und Lebenshilfe als psychotherapeutischen Umsatz definieren. Der Psychotherapeut hat naturgemäß auch hier die notwendige Qualität der Ausbildung, die der Lebens- und Sozialberater im Vergleich eben nicht innehat. Wenn jedoch die Tätigkeit des Lebens- und Sozialberaters nicht als Heilbehandlung erkannt wurde, kann auch eine gleichartige Tätigkeit des Psychotherapeuten keine Heilbehandlung darstellen und müsste daher steuerpflichtig sein. Die Grenze wird freilich unscharf sein, da die Beratungstätigkeit eines Psychotherapeuten oft sehr leicht in eine Behandlung übergehen mag. Bei Vorliegen einer völlig gleichartigen reinen Beratungstätigkeit könnte die unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung sowohl im Sinne des Gleichheitsgrundsatzes als auch gemeinschaftsrechtlich gewisse Bedenken auslösen.

5. Zusammenfassung

Die Tätigkeit der Lebens- und Sozialberater ist nicht von § 6 Abs. 1 Z 19 UStG umfasst und somit steuerpflichtig.

⁷⁾ Vgl. hierzu auch *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz. 417/5; *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG, § 6 Tz. 520.

Nach der Judikatur des EuGH ist eine arztähnliche Tätigkeit nur dann anzunehmen, wenn zum einen eine Heilbehandlung vorliegt und zum anderen eine Qualifikation gegeben ist, die dem ärztlichen Standard gleichzusetzen ist.

Beide Kriterien sind jedoch nicht erfüllt, sodass nach österreichischer Rechtslage und Verwaltungsmeinung die Umsätze des Lebens- und Sozialberaters zu Recht als steuerpflichtig angesehen werden.

Allenfalls könnten reine Beratungsumsätze eines Psychotherapeuten im Vergleich zum Lebens- und Sozialberater steuerliche Probleme auslösen.

Der aktuelle USt-Fall

Rabattvorschuss für Kaffeelieferung umsatzsteuerpflichtig?

VON STB GERHARD GAEDKE UND DR. MICHAEL TUMPEL*)

Ein neueröffnetes Stadtcafé erhält von einem Kaffeelieferanten die Zahlung eines sog. Rabattvorschusses von 5.000 Euro bei der Abnahme einer jährlichen Mindestmenge Kaffee. Der Rabattvorschuss ist in fünf unmittelbar aufeinander folgenden Jahresraten in Höhe von jeweils 1.000 Euro zurückzuzahlen. Für jedes abgenommene Kilo und zum Vollpreis bezahlte Kilo Kaffee (16,67 zuzüglich 3,33 USt) wird bei Erreichung der Mindestabnahmemenge 5 (inklusive Umsatzsteuer) als Rabatt auf die Jahresrate des Rabattvorschusses angerechnet. Wie ist der Rabattvorschuss umsatzsteuerlich zu behandeln?

Antwort: Für den ähnlich gelagerten Fall eines Bierlieferungsvertrags mit Vorabrabattierung verweist *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz. 55, auf das VwGH-Erkenntnis vom 13. 9. 1994, 90/14/0172, wonach in Höhe der Summe der ansonsten gewährten Rabatte ein Darlehen anzunehmen ist. „*Vom Gastwirt in der Folge bezahlte volle Preise sind im Teilbetrag der üblichen Rabatte nicht Lieferentgelt, sondern Darlehensrückzahlungen.*“ Im vorliegenden Fall erwirbt der Abnehmer zunächst den Kaffee zu einem Entgelt von 16,67 und nimmt den Vorsteuerabzug in Höhe von 3,33 in Anspruch. Im Zeitpunkt der Fälligkeit der Jahresrate für den Rabattvorschuss kommt es aufgrund der Rabattierung zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage, sodass gem. § 16 Abs. 1 UStG beim Lieferanten die Umsatzsteuer und beim Empfänger die Vorsteuer in Höhe von 0,83 pro kg abgenommenen Kaffees zu korrigieren sind.

*) StB Gerhard Gaedke ist Steuerberater in Graz, Leiter der Außenstelle Steiermark des Fachsenats der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und Vorsitzender des Kontaktkomitees der Kammer der Wirtschaftstreuhänder mit dem Bundesministerium für Finanzen. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel lehrt am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Linz.

Vorsteuerabzug bei Bauleistungen

Der Bfr. ließ ein Lokal in ein Sonnenstudio umbauen. Die Umbauarbeiten erfolgten nachweislich, die Rechnungen dafür wurden von einer Bau-GmbH ausgestellt, die laut Firmenbuchauszug, Auszug der Gebietskrankenkasse, Ausweiskopie des Geschäftsführers und Finanzamtsbuchungsmittellungen in diesem Zeitraum nachweislich tätig war. Da in den Rechnungen nicht der Zeitraum der Leistung angeführt und auch nicht auf andere Belege, welche diese Angaben enthalten, verwiesen wurde, konnte der Vorsteuerabzug nicht anerkannt werden (VwGH 25. 6. 2007, 2007/14/0067).