

## Bundesgerichtsentscheid zur Mehrwertsteuer

*Ernst Spengler*

Die II. öffentlichrechtliche Abteilung des Bundesgerichts hat mit Datum vom 26. Juli 2001 die Verwaltungsgerichtsbeschwerde von SPV und FSP – an einem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ausgewählten Pilotfall – betreffend Mehrwertsteuer für Leistungen der Psychotherapeuten **abgewiesen**. Die schriftliche Begründung ist am 22. Oktober 2001 zugestellt worden.

### *Die Ausgangslage*

Im Gegensatz zum üblichen parlamentarischen Ablauf beschlossen die eidgenössischen Räte, die Mehrwertsteuer ab 1. Januar 1995 zu erheben, obwohl das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) noch gar nicht vorlag. Sie beauftragten den Bundesrat, mittels einer Verordnung (MWSTV) die Steuer zu erheben während einer Übergangsfrist bis zum Inkrafttreten des MWSTG. Neu (gegenüber der vorherigen Umsatzsteuer) sollten auch Dienstleistungen besteuert werden. Für die Psychotherapie massgeblich war, dass Heilbehandlungen und Ausbildung von der Steuer ausgenommen sind. Grundsätzlich ist ohnehin nicht der Leistungserbringer mehrwertsteuerpflichtig, sondern der Leistungsbezüger, der Klient. Um die Konkurrenzlage gegenüber der ärztlichen Psychotherapie, die von der Mehrwertsteuer befreit ist und gemäss KVG als Pflichtleistung von den Krankenkassen bezahlt wird, nicht noch zusätzlich zu verschlechtern, verzichteten viele Psychotherapeuten darauf, die Steuer bei ihren Klienten in Rechnung zu stellen.

Anfänglich war die ESTV der Meinung, Psychotherapie sei generell als Heilbehandlung von der Steuer befreit, machte später aber geltend, Psychotherapeuten erbrächten auch andere Leistungen als Heilbehandlungen, und diese seien steuerpflichtig. Dass Psychotherapeuten auch andere, steuerpflichtige Tätigkeiten ausüben, war unsererseits nicht bestritten, doch wollten wir sie, wie die Ärzte, selber deklarieren.

Die ESTV war wegen der Beurteilungsänderung bereit, die Steuerpflicht für Psychotherapeuten erst ab 1. Januar 1996 beginnen zu lassen. Nachdem inzwischen am 1. Januar 2001 das MWSTG in Kraft getreten ist, betrifft die durch die MWSTV geregelte Periode somit Anfang 1996 bis Ende 2000, also fünf Steuerjahre. Beim Bundesgericht sind nur die für diese Zeit geltenden Steuerpflichtregelungen der MWSTV, die in der Branchenbroschüre Nr. 24 vom Januar 1996 über die Heilbehandlungen konkretisiert worden sind, teilweise angefochten worden. Dies betrifft insbesondere die Regelung, wonach Psychotherapie nur dann eine steuerbefreite Heilbehandlung sei, wenn eine ärztliche Anordnung vorliege. Zudem musste letztere alle 12 Stunden erneuert worden sein. Unsererseits wurde mit Hinweis auf den Bundesgerichtsentscheid von 1986, SPV gegen Kanton Waadt (P.1250/85), argumentiert, wenn es verfassungswidrig sei, die Tätigkeit eines Psychotherapeuten von einer ärztlichen Anordnung abhängig zu machen, dann sei es auch unzulässig, für die Feststellung einer Heilbehandlung eine ärztliche Anordnung vorzuschreiben. Denn damals hatte das Gericht den Psychotherapeuten bescheinigt, zur Indikations- und Diagnosestellung ebenso selbständig kompetent zu sein wie ein Arzt. Ferner waren strittig die Steuerpflicht für Lehrtherapien und Supervisionen.

### ***Ein Kriterium – einmal massgeblich, einmal nicht***

Nachdem zunächst eine Delegation von SPV und FSP in mehreren Sitzungen mit der ESTV vergeblich nach beiderseits akzeptablen Lösungen gesucht hatte, einigte man sich auf gerichtliche Klärung mittels eines Pilotprozesses über die vorgesehenen drei Stufen: eidgenössische Steuerverwaltung, Steuerrekurskommission, Bundesgericht. Das nun vorliegende letztinstanzliche Urteil ist bemerkenswert. Bezüglich der angefochtenen ärztlichen Anordnung als für die Verwaltung einfach zu kontrollierbarem Kriterium verweist es zunächst auf ein früher ergangenes bundesgerichtliches Urteil über die Steuerbefreiung von Leistungen der **Podologen** (Fusspfleger), wo ebenfalls nicht alle Tätigkeiten als Heilbehandlungen gelten. Da Podologen **keine selbständige Diagnosekompetenz** hätten und somit ohnehin Heilbehandlungen nur auf ärztliche Anordnung durchführen dürfen, sei die **ärztliche Anordnung als Kriterium dafür, ob eine Heilbehandlung vorliege oder nicht, nicht zu beanstanden**. Dann referiert das Gericht den Entscheid von 1986 und jenen vom 3. Dezember 1993 (2P.72/1992) bezüglich des verfassungswidrigen früheren Verbotes der selbständigen Ausübung des Psychotherapeutenberufes durch das Zürcher Gesundheitsgesetz. Es würdigt die Ausbildung, bei der sowohl die Grundausbildung wie die (schulorientierte) Spezialausbildung dem angehenden Therapeuten genügend diagnostische Kenntnisse und Erfahrungen vermitteln sollen, „damit der selbständig tätige Psychotherapeut in die Lage versetzt wird, zu erkennen, wo und wie nach wissenschaftlich anerkannter Lehre die psychologischen Behandlungsmethoden sinnvoll eingesetzt werden können“. Dann **bestätigt** es ausdrücklich die **selbständige Diagnosekompetenz der Psychotherapeuten** und stuft den Beruf als „ähnlichen Heilberuf“ (ähnlich dem Arztberuf) gemäss Art. 14 Ziff. 3 MWSTV ein. Dies bedeute aber nicht, dass die Tätigkeit von Psychotherapeuten **steuerlich** unabhängig vom Vorliegen einer ärztlichen Zuweisung bzw Anordnung als Heilbehandlung angesehen werden müsse. Denn es sei unbestritten, dass Psychotherapeuten nicht nur Heilbehandlungen erbringen, sondern auch steuerpflichtige Tätigkeiten wie diverse psychologische Beratungen (Eheberatungen, Selbsterfahrung, Persönlichkeitsreifung), aber auch Gutachtertätigkeit, Unternehmungsberatung usw, sowie Supervisionen von anderen Psychotherapeuten. Den Steuerbehörden sei es kaum möglich abzuklären, ob im Einzelfall eine steuerbefreite Tätigkeit vorliege oder nicht. Ferner sei es beim Erlass des MWSTG der Wille des Gesetzgebers gewesen, dass auf nähere Abklärungen in dieser Hinsicht zu verzichten sei und nach objektiven Kriterien entschieden werde; die Steuerbehörde habe das Vorliegen eines Heilberufes und einer Heilbehandlung zu bejahen, wenn die Inanspruchnahme einer psychotherapeutischen Leistung ärztlich verordnet sei. Daher sei es nicht zu beanstanden, dass die Steuerbehörden in einem Gebiet, das sich zufolge eines geschützten Privatbereichs und des Erfordernisses von besonderen Fachkenntnissen einer umfassenden steuerlichen Kontrolle naturgemäss entzieht, auf schematische formelle Kriterien abstellen, das heisst auf das Vorliegen einer ärztlichen Anordnung.

Dann folgt der Satz: „Wenn das Vorliegen eines ähnlichen Heil- oder Pflegeberufes nunmehr von einer Berufsbewilligung abhängig gemacht wird (Art. 18 Ziff. 32 MWSTG), wird zwar nicht mehr eine ärztliche Anordnung verlangt werden können, doch wird es auch in diesem Fall zulässig sein, eine Heilbehandlung nur zu bejahen, wenn – etwa anhand einer Klassifikation oder von Tarifpositionen – konkrete Angaben über die Art der Behandlung geliefert werden.“ Hier nimmt das Gericht, wie in der Klammer ersichtlich, Bezug auf das seit 1. Januar 2001 geltende **Mehrwertsteuergesetz**,

wo die Psychotherapeuten bekanntlich *steuerlich den Ärzten gleichgestellt* sind, sofern sie eine kantonale Praxisbewilligung haben und auf dem Rechnungsformular die Behandlung als steuerbefreite ausweisen mit dem Hinweis „Heilbehandlung auf Grund einer ICD-10-Diagnose“. *Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes ist also Selbstdeklaration genügend; ein ärztliches Zeugnis erübrigt sich.* Aber für die fünf Jahre mit der Geltung der vorgezogenen Verordnung hält das Gericht am Erfordernis des Arztzeugnisses fest, und zwar inklusive Erneuerung alle 12 Stunden. Obwohl das Gericht nirgends zur von uns ebenfalls als unüblich, kostenverteuernd und somit als unverhältnismässig angefochtenen 12-Stunden-Anordnungspflicht Stellung bezieht, ergibt sich dies zwingend aus der Tatsache, dass die Vorinstanz diese Regelung als gültig befand und unser Rekurs gegen deren Entscheid ohne Einschränkung abgewiesen worden ist.

### **Kommentar**

Dieses Urteil wird wohl als eine der schwächsten Leistungen des Bundesgerichts in die Geschichte eingehen. Dem Podologen-Urteil konnte man entnehmen, dass die Podologen keine selbständige Diagnosekompetenz haben und deshalb das Erfordernis der ärztlichen Anordnung zum Nachweis einer Heilbehandlung zu Recht bestehe. Der Psychotherapeutenberuf aber hat diese Kompetenz; das Gericht weist mehrfach darauf hin und bestätigt sie erneut. Es wiederholt überdies seine Feststellung von 1986, wonach es einem Kanton nicht erlaubt ist, die Tätigkeit der Psychotherapeuten von einer ärztlichen Anordnung abhängig zu machen – gerade wegen der Diagnosekompetenz. Dann aber macht das Bundesgericht einen *logischen Salto mortale* und *feht das von ihm selber einige Monate zuvor erst formulierte Kriterium kurzerhand weg.* Es erachtet offensichtlich das Kontrollbedürfnis der Verwaltung als wichtiger als seine eigenen verfassungsrechtlichen Kriterien.

Dabei werden (Erwägung 2e) zwei schwache Argumente vorgebracht. Das erste ist der Hinweis auf den Entwurf der nationalrätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben zum Mehrwertsteuergesetz von 1996, wonach „die Steuerbehörde das Vorliegen eines Heilberufes und einer Heilbehandlung zu bejahen hat, wenn die Inanspruchnahme einer psychotherapeutischen Leistung ärztlich verordnet worden ist“. Dieser Bezug auf einen *Entwurf* ist doch sehr abwegig, wenn das inzwischen in Kraft getretene Gesetz anders lautet, indem es die Psychotherapeuten vom Erfordernis einer ärztlichen Anordnung befreit und ihnen die Selbstdeklaration ihrer Leistungen als steuerbefreite Heilbehandlungen oder steuerbare Tätigkeiten zugesteht.

Das zweite Argument bezieht sich zwar explizit auf das neue Gesetz, ist aber dennoch merkwürdig: „Nach Art. 18 Ziff. 3 MWSTG ist ein ‚ähnlicher Heil- und Pflegeberuf‘ zu bejahen, wenn der Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügt; doch sind auch nach dieser Regelung nur die Heilbehandlungen von der Steuer befreit.“ Merkwürdig ist dieses Argument, weil das Gericht wissen musste, dass *auch die angefochtene Verordnung* unter den subjektiven Bedingungen der Anerkennung eines Psychotherapeuten als Angehöriger eines „ähnlichen Heilberufs“ *eine kantonale Praxisbewilligung verlangt.* Einzig in den sechs Kantonen, die (noch) keine Zulassungsregelung erlassen haben, erfolgte dieser Nachweis durch formulierte Ausbildungsnormen (Psychologiestudium). Auch hier müsste die logische Folgerung heissen: Wenn schon bisher die Praxisbewilligung (bzw ihr Ausbildungsäquivalent) verlangt worden ist, dann muss die Steuerpflicht bzw -befreiung gleich gehandhabt werden wie im neuen

Gesetz. Denn die Schwierigkeit für die Steuerverwaltung bei der Kontrolle, was als steuerbefreite Heilbehandlung und was als steuerpflichtige Leistung einzustufen sei, ist für die Zeit der Geltung der Mehrwertsteuerverordnung nicht anders als für die Zeit seit Inkrafttreten des Gesetzes. Und wenn unter dem Gesetz heute der Heilbehandlungshinweis auf der Rechnung für die Kontrolle genügt, dann hätte das für die fünf Jahre unter der Verordnung ebenso genügen müssen. Doch die Verwaltung hat diese Lösung erst unter dem Zwang des Gesetzes gefunden; vorher hielt sie eisern an der Notwendigkeit der ärztlichen Anordnung fest. Man könnte schliessen: weil die Verwaltung zuvor nicht unter dem Zwang des Gesetzes stand, hat sie es unterlassen, die Kontrolle so zu gestalten, wie sie es heute tut. Dass das Bundesgericht dieses Versäumnis schützt, ist schwer verständlich. Für viele Kolleginnen und Kollegen bedeutet es eine schmerzliche finanzielle Belastung, weil die Steuer nachträglich nicht mehr auf die Leistungsbezüger überwältigt werden kann, sondern nun, zuzüglich 5 Prozent Verzugszinsen, an ihnen hängen bleibt. Das kann für die fünf Jahre einige zehntausend Franken ausmachen. Andererseits ist es auch möglich, dass die nun endlich geltende Steuerbefreiung von Supervisionen und Lehranalysen in der Ausbildung den steuerbaren Umsatz herunterdrückt, so dass sogar eine Rückforderung bereits bezahlter MWST gestellt werden kann.

### ***Lehranalysen und Supervision während der Ausbildung steuerbefreit***

Nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV sind „Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung ... sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art“ von der Steuer ausgenommen. Die ESTV hat jedoch in ihren schriftlichen Weisungen sowohl die Lehrtherapien wie auch die während der Ausbildung obligatorischen Supervisionsstunden als steuerpflichtig erklärt, mit der unbehelflichen Begründung, es handle sich nicht um Heilbehandlungen. Hier hat zumindest für Lehranalysen und Supervisionen in der Ausbildung zum Psychotherapeuten das Bundesgericht die Steuerbefreiung bestätigt. Weshalb dies nicht zu einer wenigstens teilweisen Gutheissung der Beschwerde reichte, bleibt unklar. Möglicherweise deshalb, weil sich das Gericht mit einem Hinweis auf die Vorinstanz (Steuerrekurskommission) begnügte, welche diese Befreiung schon festgestellt hatte.

Hingegen bleiben steuerpflichtig die Supervisionen zwischen bereits ausgebildeten Psychotherapeuten, weil es dort in der Hauptsache darum gehe, das „Instrument“ des Supervisanden, seine Persönlichkeit, daraufhin zu überprüfen, ob der supervidierte Therapeut sie korrekt als Arbeitsinstrument einsetze und so eine sachgerechte Therapie ermögliche. Dies beurteilt das Gericht als eine Massnahme der „Überwachung“, „Leistungskontrolle“, also eine Qualitätssicherung, aber keine eigentliche Aus- oder Weiterbildungsleistung im Sinne der Verordnung, „selbst wenn die Supervision untergeordnet jeweils auch eine Fortbildung bewirkt“.

### ***Nachlese***

Ende November hat Franz Brander auftrags des SPV einige auch nach dem Urteil noch unklare Fragen mit der ESTV besprochen. Die Verwaltung hat nun die Frage der Hochschulausbildung (subjektive Bedingungen der Steuerbefreiung) in unserem Sinne geregelt: Um überhaupt steuerbefreite Heilbehandlungen durchführen zu können, braucht man für die Zeit von 1996 bis 2000 **nur eine Praxisbewilligung** und nicht mehr zusätzlich den Nachweis eines Psychologiestudiums, wie die Branchenbroschüre Nr. 24

verlangte. Dies ist für viele Absolventen anderer Fächer ein wichtiger Erfolg. Nur in jenen Kantonen, wo es noch keine Praxisbewilligung gibt, muss man für die Jahre der Gültigkeit der MWSTV die dort festgelegten Ausbildungsnormen erfüllen und zudem Mitglied des SPV oder der FSP sein. Die ESTV hat auch eingeräumt, dass die Lehranalysen und die Supervisionen im Rahmen der Psychotherapieausbildung steuerbefreit sind, also irrtümlich der Steuer unterstellt waren. Die 12-Stunden-Geltung der ärztlichen Anordnung, zu der sich das Gericht entgegen unserem Antrag nicht geäußert hat, bleibt gültig; einzig bei psychotherapeutischen Behandlungen im Rahmen der Invalidenversicherung behält die ärztliche Anordnung ein Jahr Gültigkeit. Schliesslich ist die psychotherapeutische Behandlung von Kindern und Jugendlichen bis zum Alter von 18 Jahren auf Grund von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV steuerbefreit, wenn sie auf Überweisung von Schulpsychologischen Diensten, Behörden oder Lehrern erfolgt; eine ärztliche Anordnung zum Nachweis der Heilbehandlung ist dann nicht nötig.

Die meisten Psychotherapeuten haben von der ESTV ein Schreiben erhalten mit der Aufforderung, einen beigelegten Fragebogen einzusenden. Die Frist ist am 15. Januar 2002 abgelaufen. Nachdem die strittigen Fragen entschieden sind, haben alle Therapeuten ihr selbständig erworbenes Einkommen in den Jahren von 1996 bis 2000 zu überprüfen, ob die mehrwertsteuerbelasteten jährlichen Umsätze (also Einkommen vor Abzug der Unkosten) den Freibetrag von Fr. 75000.- erreichen oder nicht. Alle Steuerpflichtigen müssen sich laut Gesetz selber bei der ESTV melden, unter Strafandrohung bei Versäumnis. Seit 1. Januar 2001, dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes, gilt dies auch für jedes Jahr, zunächst also für die Umsätze des Jahres 2001, wobei jetzt keine ärztliche Anordnung mehr benötigt wird, damit eine Heilbehandlung steuerbefreit ist, sondern die erwähnte Deklaration als Heilbehandlung auf der Rechnung. – Adresse der ESTV: Schwarztorstr. 50, 3003 Bern, Tel. 031 325 77 30.