[AZA 0/2]
2A.25/2000/kra

II. OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG **********

26. Juli 2001

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der II.
öffentlichrechtlichen Abteilung, Betschart, Hungerbühler,
Müller, Bundesrichterin Yersin und Gerichtsschreiber Arnold.

_____

In Sachen
R._____, Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Hans Peter Derksen, Stampfenbachstrasse 151, Zürich,

gegen
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,

betreffend
Mehrwertsteuer
(Leistungen der Psychotherapeuten), hat sich ergeben:

A.- R._____ ist Fachpsychologe für Psychotherapie FSP (Föderation der Schweizer Psychologen). Er erbringt psychotherapeutische und psychologische Leistungen. Ferner ist er als Supervisor anderer Psychologen tätig. Am 11. April 1998 liess R._____ der Eidgenössischen Steuerverwaltung den Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger zukommen und bestritt gleichzeitig seine Steuerpflicht.
Er berief sich auf Art. 14 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641. 201) und verlangte von der Eidgenössischen Steuerverwaltung eine anfechtbare Verfügung.

Am 2. Juli 1998 erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung einen Feststellungsentscheid im Sinne von Art. 51 Abs. 1 lit. a MWSTV, den sie auf Einsprache hin am 16. Juni 1999 wie folgt bestätigte:

Ï. Die Einsprache von Herrn R._____, F._____,
vom 31. August 1998 wird abgewiesen.

2. Der Einsprecher ist ab dem 1. Januar 1995 steuerpflichtig
und muss mit der ESTV über seine steuerbaren
Umsätze im Inland ab diesem Zeitpunkt abrechnen.

3. Psychotherapeutische Leistungen sind von der
Steuer ausgenommen, sofern sie ärztlich verordnet
sind. Betreffend die Gültigkeitsdauer einer ärztlichen
Verordnung ist Ziff. 3.4 des Merkblattes Nr. 26
massgebend.

4. Die Einnahmen aus nicht ärztlich verordneten Behandlungen
sind ab dem 1. Januar 1996 zu versteuern.

5. Die Umsätze aus Supervisionen sind ab dem 1. Januar
1995 zu versteuern.

6. Die Einnahmen aus psychologischen Beratungen,
Berufs- und Studienberatungen, psychodiagnostischen
Untersuchungen, Gutachter- und Kommissionstätigkeiten
sind ab dem 1. Januar 1995 zu versteuern.

7. (...)¨

B.- R._____ führte gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission und stellte den Antrag, es sei der Einspracheentscheid mit allen darin verfügten Rechtsfolgen ersatzlos aufzuheben und festzustellen, dass der Beschwerdeführer nicht mehrwertsteuerpflichtig sei. Insbesondere sei festzustellen, dass alle Behandlungen von nach anerkannten Klassifikationssystemen (z.B. ICD-10 - International Classification of Disease - oder DSM IV - Diagnostisches und Statistisches Manual Psychischer Störungen) als solche eingestuften psychischen Störungen sowie sämtliche Lehrtherapien, Aus-, Weiter- und Fortbildungssupervisionsleistungen von der Steuer befreit seien.

Mit Entscheid vom 1. Dezember 1999 wies die Eidgenössische Steuerrekurskommission die Beschwerde ab und bestätigte den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung.

C.- Mit rechtzeitiger Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt R._____:

Ës sei der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission
vom 1. Dez. 1999 sowie der Einspracheentscheid
der Beschwerdegegnerin vom 16. Juni 1999
mit allen unter den dortigen Ziffern 1, 2, 3, 4, 5
und 7 verfügten Rechtsfolgen ersatzlos aufzuheben
und festzustellen, dass der Beschwerdeführer nicht
mehrwertsteuerpflichtig ist.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge für alle Verfahren.. ¨

D.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission verzichtet auf Vernehmlassung.

E.- In Replik und Duplik halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). Es kann daher den Entscheid mit Erwägungen aufrecht erhalten, die von denen im angefochtenen Entscheid abweichen, oder eine Beschwerde aus anderen als den darin geltend gemachten Gründen gutheissen (BGE 117 Ib 114 E. 4a S. 117; 120 Ib 379 E. 1b S. 382; 121 III 274 E. 2c S. 275/276; 123 II 385 E. 3 S. 388 f.). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).

2.- Nach Art. 14 Ziff. 3 MWSTV sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die von Ärzten, Zahnärzten, Zahntechnikern, Krankengymnasten, Hebammen oder Angehörigen ähnlicher Heilberufe ausgeübt werden, von der Mehrwertsteuer ausgenommen; steuerbar sind jedoch die Lieferungen von Zahnprothesen.

Zu prüfen ist zunächst, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen nichtärztliche Psychotherapeuten einen ähnlichen Heilberufäusüben und die nichtärztliche psychotherapeutische Tätigkeit im engeren Sinne unter der Herrschaft der Mehrwertsteuerverordnung eine Heilbehandlung darstellt und damit von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist.

a) Auszugehen ist dabei primär vom Gesetzestext und nicht von der Branchenbroschüre und dem Merkblatt, welches die Eidgenössische Steuerverwaltung über die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von Heilbehandlungen herausgegeben hat.
Bei der Branchenbroschüre der Eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 24 vom Januar 1996 über die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (inkl. Zahnmedizin) und dem Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 26 vom 31. Januar 1997 zur Anwendung der Branchenbroschüre Heilbehandlungenhandelt es sich nicht um verbindliche Rechtssätze (Erlasse), sondern um allgemeine Dienstanweisungen generellabstrakter Natur (Verwaltungsverordnungen, vgl. BGE 121 II 473 E. 2b, mit Hinweisen). Sie verpflichten den Bürger nicht zu einem bestimmten Tun, Dulden oder Unterlassen, sondern enthalten bloss Regeln für das verwaltungsinterne Verhalten der Beamten. Sie dienen der Schaffung einer einheitlichen Verwaltungspraxis und sollen den Beamten die Rechtsanwendung erleichtern. Da sie nicht vom verfassungsmässigen Gesetzgeber stammen, sondern von einer Verwaltungsbehörde, können sie keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen vorsehen (BGE 120 Ia 343 E. 2a; 121 II 473 E. 2b). Sie stellen Meinungsäusserungen über die Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen dar, welche die vorgesetzte Behörde oder die Aufsichtsbehörde im Interesse der gleichmässigen Gesetzesanwendung abgibt. Als solche bedürfen Verwaltungsverordnungen keiner förmlichen gesetzlichen Ermächtigung (Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, S. 103). Die rechtsanwendenden Behörden haben sich an Verwaltungsverordnungen nur zu halten, soweit sie den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes wiedergeben.
Die in Verwaltungsverordnungen vorgenommene Auslegung des Gesetzes unterliegt der richterlichen Nachprüfung. Der Richter soll Verwaltungsverordnungen bei seiner Entscheidung mitberücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 121 II 473 E. 2b; Robert Patry, Le problème des directives de l'Administration fédérale des contributions, in: ASA 59 S. 28, mit Hinweisen). Die in der Wegleitung und den Merkblättern der Eidgenössischen Steuerverwaltung vertretenen Rechtsauffassungen unterliegen damit der Überprüfung durch das Bundesgericht.

b) aa) Art. 14 Ziff. 3 MWSTV stützt sich auf Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 ÜbBest. aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 BV, wonach Leistungen im Bereich des Gesundheitswesensvon der Steuer, ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug, ausgenommen sind.

bb) Gestützt auf Art. 14 Ziff. 3 MWSTV hat das Bundesgericht erkannt, dass bei allen Heilberufen nur die eigentlichen humanmedizinischen Heilbehandlungen von der Steuer ausgenommen sind. Das hat zur Folge, dass die Anwendung von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln (wie z.B. Spritzen, Verbänden, Fixationsmaterial usw.) unmittelbar am Patienten erfolgen muss, um von der Steuer ausgenommen zu sein.
Somit ist die Lieferung einer herausnehmbaren Zahnprothese durch einen Zahntechniker, Zahnprothetiker oder Zahnarzt steuerpflichtig, währenddem die Einpassung eines festsitzenden Zahnersatzes oder kieferorthopädischer Apparaturen durch einen Zahnarzt oder Zahnprothetiker aufgrund einer medizinischen Indikation oder einer Operation im Munde des Patienten eine steuerfreie Heilbehandlung darstellt (vgl. BGE 124 II 193 E. 7b S. 208 f., vgl. auch BGE 124 II 372 E. 8a S. 381 und E. 8b S. 382). Veterinärärztliche Tätigkeiten sind von der Steuer nicht befreit (BGE 124 II 372 ff.).

cc) In zwei nicht veröffentlichten Entscheiden hatte sich das Bundesgericht mit dem Begriff der Heilbehandlungendurch Angehörige ähnlicher Heilberufeim Sinne von Art. 14 Ziff. 3 MWSTV zu befassen. Mit Urteil vom 1. Juli 1999 (Verfahren 2A.537/1998) erkannte es, es sei zulässig, die Steuerbefreiung von Leistungen eines Podologen (Fusspflegers) von dem - aus dem Krankenversicherungsrecht übernommenen - Zusatzerfordernis einer ärztlichen Verordnung abhängig zu machen.
Gleich entschied es mit Urteil vom 7. März 2000 in Bezug auf einen Etiopathen (Physiotherapeut, der vornehmlich Rückenbehandlungen durchführt). Beim Podologen bestehe die besondere Schwierigkeit darin, dass dieser nebst medizinisch indizierten Verrichtungen an Fusshaut und Fussnägeln (häufig) auch nur kosmetische,

bloss dem Wohlbefinden dienende Pflegeleistungen erbringe, wie die Entfernung rein optisch störender Haut- und Nagelveränderungen (E. 3a). Das Bundesgericht anerkannte beim Podologen eine Heilbehandlung - im Hinblick auf ein möglichst einfach und sicher zu handhabendes Unterscheidungskriterium gegenüber bloss kosmetischen Pflegeleistungen - nur unter der Voraussetzung, dass die Behandlung ärztlich verschrieben worden ist. Zur Begründung führte es zur Hauptsache aus, die fachliche Kompetenz der Fusspfleger liege darin, innerhalb einer vorbestehenden ärztlichen Abklärung und Diagnose die notwendigen Verrichtungen durchzuführen, um den gewünschten Zustand wieder herzustellen. Beim Podologen liege in Bezug auf die Diagnose kein selbständiger, autonomer Beurteilungsspielraum vor. Im Fall des Etiopathen erkannte das Bundesgericht, dass nicht alle Pflegeleistungen als Heilbehandlungen (französisch: traitements thérapeutiques, italienisch:
cure) anerkannt und steuerbefreit seien, so namentlich nicht rein kosmetische oder dem blossen Wohlbefinden dienende, wie etwa Sportmassagen von Physiotherapeuten oder medizinischen Masseuren (E. 4b). Es beschränkte die steuerliche Anerkennung der Leistungen eines Etiopathen als Heilbehandlung ebenfalls auf den Fall, dass die Tätigkeit ärztlich verordnet wird. Die Behandlung durch einen Etiopathen könne nicht derjenigen eines Arztes gleichgestellt werden, was der anerkannten Kompetenzabgrenzung zwischen Ärzten und Angehörigen paramedizinischer Berufe im Bereich der Diagnose Rechnung trage (E. 4b).

dd) Somit ergibt sich zusammenfassend: Massnahmen, die dem blossen Wohlbefinden oder der körperlichen Leistungssteigerung dienen (wie die Leistungen von Sportmasseuren, teilweise von Physiotherapeuten oder Etiopathen) oder vorwiegend ästhetischer oder kosmetischer Art sind (wie die Leistungen von Kosmetikerinnen und teilweise von Podologen), stellen keine Heilbehandlungen dar. Eine Heilbehandlung im Sinne von Art. 14 Ziff. 3 MWSTV erfordert vielmehr, dass Krankheiten, Verletzungen oder andere körperliche oder geistige Störungen diagnostiziert und behandelt oder dass präventive Massnahmen gegen Krankheiten bzw. Gesundheitsstörungen ergriffen werden (vgl. Urteil vom 7. März 2000 E. 5a).
Eine Heilbehandlung kann bei Leistungen von Angehörigen paramedizinischer Berufe (wie Podologen, Physiotherapeuten, Etiopathen, Masseuren) nur angenommen werden, wenn sie auf ärztliche Anordnung hin als Teil einer (von einer spezialisierten Person ausgeführten) ärztlichen Therapie erscheinen.

c) Es liegt in der Kompetenz der Kantone, die Zulassung zur psychotherapeutischen Tätigkeit und deren Ausübung zu ordnen (Art. 43 in Verbindung mit Art. 42 und 118 BV; Art. 31 Abs. 2 aBV). Davon haben mehrere Kantone (nicht aber bis Ende 2000 der Kanton Freiburg) Gebrauch gemacht. Wie das Bundesgericht mit Entscheid vom 28. Mai 1986 (Verfahren P.1250/85) erkannt hat, ist eine kantonale Vorschrift, wonach eine psychotherapeutische Tätigkeit nur auf ärztliche Anordnung hin ausgeübt werden darf, nach dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit und dem Erfordernis des öffentlichen Interesses nicht gerechtfertigt und verletzt damit die Wirtschaftsfreiheit und die persönliche Freiheit (E. 5c). Mit Urteil vom 3. Dezember 1993 i.S. Schweizerischer Psychotherapeuten-Verband (SPV) gegen Kanton Zürich (2P. 72/1992) hat das Bundesgericht festgehalten, dass das frühere zürcherische Verbot der selbständigen nichtärztlichen Psychotherapie verfassungswidrig sei (E. 6c a.E.), und entschieden, eine Regelung der selbständigen nichtärztlichen Psychotherapie müsse eine Übergangsordnung für bereits tätige Therapeuten enthalten, welche die neuen gesetzlichen Anforderungen nicht vollständig erfüllten (E. 6). In BGE 125 I 335 ff. hat das Bundesgericht seine
Praxis zur Zulassung von Nicht-Ärzten zu selbständigen ergänzenden Heiltätigkeiten verdeutlicht. Es leitet aus dem Verhältnismässigkeitsprinzip ab, dass unter Umständen Teilbewilligungen für Nicht-Ärzte vorzusehen sind, wenn für die Ausübung eines Teilbereichs einer bestimmten Tätigkeit ein eigenes Berufsbild mit entsprechender Ausbildungsstruktur besteht oder wenn in klarer und praktikabler Weise einzelne Bereiche einer beruflichen Tätigkeit bezeichnet werden können, für die es sich aufdrängt, geringere Anforderungen an die Fachkunde zu stellen; Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die Bewerber für diese Teilbereiche über eine ebenbürtige fachliche Befähigung verfügen. Solche Teilbereiche wurden nach der bisherigen Rechtsprechung etwa anerkannt bei medizinischen Massagen (BGE 117 Ia 440 E. 4b S. 447 f.), Hebammen, Podologen, Augenoptikern (BGE 110 Ia 99 E. 5), Akupunkteuren und namentlich auch Psychotherapeuten (BGE 125 I 335 E. 3d und E. 4, v.a. E. 4e S. 343).

Die Kantone stellen für die Zulassung zur psychotherapeutischen Tätigkeit nebst persönlichen auch fachliche Anforderungen, die sich auf eine Musterverordnung der Konferenz der Schweizerischen Sanitätsdirektoren vom

5. November 1982 stützen. Nach der Legaldefinition von § 1 Abs. 2 der Musterverordnung ist Psychotherapie die Behandlung von Krankheiten mit psychologischen Mitteln. Die Musterverordnung (§ 6 lit. a) verlangt als Voraussetzung für die Bewilligung der psychotherapeutischen Tätigkeit einen Studienabschluss in Psychologie, Heilpädagogik oder Sonderpädagogik als Hauptfach unter Einschluss der Psychopathologie oder in einer entsprechenden Fächerverbindung an einer schweizerischen oder einer vergleichbaren ausländischen Hochschule. Nebst diesem Nachweis einer wissenschaftlichen Ausbildung im psychologischen Fachbereich wird nach § 6 lit. b der Musterverordnung eine vollzeitliche praxisorientierte Weiterbildung von insgesamt mindestens einem Jahr in direktem fachlich kontrolliertem Kontakt mit seelisch Kranken gefordert (z.B. in einer psychiatrischen Klinik, einer psychiatrischen Poliklinik oder in einer psychotherapeutischen Praxis oder Einrichtung, in der seelisch Kranke psychotherapeutisch behandelt werden). Sodann wird
nach § 6 lit. c der Musterverordnung eine spezielle Ausbildung zum Psychotherapeuten verlangt, die auf einer wissenschaftlich anerkannten Psychotherapie-Methode basiert. Wie das Bundesgericht bereits im Entscheid vom 3. Dezember 1993 festgestellt hat, bezwecken sowohl die Grundausbildung in Psychologie als auch die (schulorientierte) Spezialausbildung, dem angehenden Therapeuten genügend diagnostische Kenntnisse und Erfahrungen zu vermitteln, damit der selbständig tätige Psychotherapeut in die Lage versetzt wird, zu erkennen, wo und wie nach anerkannter wissenschaftlicher Lehre die psychologischen Behandlungsmethoden sinnvoll eingesetzt werden können (E. 5b). Die Einführung einer Bewilligungspflicht für die selbständige nichtärztliche Psychotherapie und das Erfordernis einer umfassenden Grund- und Fachausbildung sowie die persönlichen Erfordernisse wurden jeweils gerade auch damit begründet, dass die Zulassung zur Psychotherapie die Feststellung (Diagnose) und Behandlung von Krankheiten berechtige (Urteil vom 3. Dezember 1993, E. 5b). Die selbständige Diagnosekompetenz der Psychotherapeuten für ihren Bereich hat das Bundesgericht in BGE 125 I 335 E. 4e S. 343 bestätigt. Entsprechend bestehen denn auch Internationale
Klassifikationen psychischer Störungen mit Krankheitswert, die von Psychotherapeuten behandelt werden (so die von der Weltgesundheitsorganisation herausgegebene ICD-10 - International Classification of Disease - oder die DSM IV - Diagnostisches und Statistisches Manual Psychischer Störungen), die u.a. für die Rechnungsstellung verwendet werden können.

Danach kann angenommen werden, dass Psychotherapeuten, soweit sie eine entsprechende Ausbildung genossen und/oder Erfahrung erworben haben, über umfassende Kenntnisse für die Feststellung und Behandlung von Krankheiten mit psychologischen Mitteln verfügen (wie dies das Bundesgericht bereits im Urteil vom 28. Mai 1986 in E. 5c auf S. 15 festgehalten hat). Psychotherapie im engeren Sinne (selbständige Feststellung und Behandlung psychischer Störungen) ist damit grundsätzlich als ¨ahnlicher Heilberufïm Sinne von Art. 14 Ziff. 3 MWSTV anzusehen.

d) Das besagt allerdings nicht, dass die Tätigkeit von Psychotherapeuten steuerlich unabhängig vom Vorliegen einer ärztlichen Zuweisung bzw. Verordnung als Heilbehandlung angesehen werden muss. Nicht jede Tätigkeit der in Art. 14 Ziff. 3 MWSTV genannten Angehörigen von Heilberufen ist von der Mehrwertsteuer befreit, sondern nur eigentliche Heilbehandlungen.
Es ist nicht zu verkennen, dass Psychotherapeuten nebst der eigentlichen psychotherapeutischen Tätigkeit (Behandlung von psychischen Störungen mit Krankheitswert) weitere Leistungen erbringen, die keine Heilbehandlung darstellen.
Darunter fallen psychologische Beratungen, die nicht mit der Behandlung psychischer Störungen in Zusammenhang stehen (Eheberatung, Paarberatung, Erziehungsberatung, Lebensberatung, Selbsterfahrung, Selbstverwirklichung, Persönlichkeitsreifung), das Erstellen von Gutachten, Berufs-, Laufbahn-, Schulungs- und Studienberatungen, psychologische Unternehmensberatungen, Managementberatungen und Managementtraining. Es ist unbestritten, dass diese Beratungstätigkeiten steuerbar sind. Weiter werden von Psychotherapeuten auch so genannte Supervisionen (wie die Supervision von anderen Psychotherapeuten, Teamsupervisionen in Pflege- und Sozialberufen oder Unternehmen) durchgeführt.

e) Die Abklärung, ob im Einzelfall eine Heilbehandlung oder eine andere, nicht steuerbefreite Tätigkeit vorliegt, und ob der fragliche Therapeut über eine Ausbildung bzw. Erfahrung verfügt, die ihn als Angehörigen eines ¨ahnlichen Heilberufesërscheinen lässt, ist den Steuerbehörden bei den paramedizinischen Heilberufen kaum möglich und aus der Sicht der Patienten/Klienten auch nicht wünschbar. Beim Erlass des Mehrwertsteuergeset-

zes wurde denn auch der Wille des Gesetzgebers erkennbar, dass im Steuerverfahren auf nähere Abklärungen in dieser Hinsicht verzichtet und im Einzelfall in dem Sinne nach objektiven Kriterien entschieden werden soll, als die Steuerbehörde das Vorliegen eines Heilberufes sowie einer Heilbehandlung zu bejahen hat, wenn die Inanspruchnahme einer psychotherapeutischen Leistung ärztlich verordnet worden ist (so Art. 17 Ziff. 3 des Entwurfs der nationalrätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben, WAK-N, zum Mehrwertsteuergesetz, BBl 1996 V 895). Im Bericht der WAK-N zum Entwurf des Mehrwertsteuergesetzes wurde ausdrücklich festgehalten, die Freistellung erfordere, dass ës sich um echte Heilbehandlungen handelt, die ärztlich verordnet werden̈(BBl 1996 V 743). Nach Art. 18 Ziff. 3 MWSTG ist ëin ähnlicher
Heil- und Pflegeberuf̈zu bejahen, wenn der Leistungserbringer über eine Berufsausübungsbewilligung verfügt; doch sind auch nach dieser Regelung nur die Heilbehandlungen von der Steuer befreit.

Es ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerbehörden bei der Sachverhaltsfeststellung in einem Gebiet, das sich - etwa zufolge eines geschützten Privatbereichs oder des Erfordernisses besonderer Fachkenntnisse - einer umfassenden steueramtlichen Kontrolle naturgemäss entzieht, auf schematische bzw. objektive oder formelle Hilfskriterien abstellen, soweit dies aus Praktikabilitätsgründen erforderlich ist (vgl. ASA 65 733 E. 4d; so etwa, wenn es um die steuerliche Berücksichtigung einer Behinderung als Befreiungs- oder Kürzungsgrund für die Militärpflichtersatzabgabe geht, vgl. BGE 126 II 275 E. 4c S. 279 sowie ASA 67 318 E. 3 und 4). Das Bundesgericht hat daher insbesondere bezüglich der Anerkennung einer Heilbehandlung im Sinne von Art. 14 Ziff. 3 MWSTV jeweils möglichst einfach und sicher zu handhabende Unterscheidungskriterien angewandt (oben lit. b/cc). In Anbetracht dessen, dass Psychotherapeuten ausser im Bereich eigentlicher Heilbehandlungen auch in weiten Gebieten nicht steuerbefreiter Leistungen tätig sind (psychologische Beratung im weiteren Sinne) und eine umfassende steuerliche Kontrolle der Tätigkeit von Psychotherapeuten schon aus Gründen des Schutzes des Berufsgeheimnisses ausser Betracht fällt, ist es daher nach der
bisherigen Regelung von Art. 14 Ziff. 3 MWSTV zulässig, eine Heilbehandlung durch nichtärztliche Psychotherapeuten als Angehörigen eines ähnlichen Heilberufes nur anzunehmen, wenn die Behandlung ärztlich verordnet worden ist. Wenn das Vorliegen eines ähnlichen Heil- oder Pflegeberufes nunmehr von einer Berufsausübungsbewilligung abhängig gemacht wird (Art. 18 Ziff. 3 MWSTG), wird zwar nicht mehr eine ärztliche Verordnung 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.

f) Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch, dass die nichtärztliche Psychotherapie im Krankenversicherungsrecht nicht als versicherte Diagnose oder Behandlung einer Krankheit und ihrer Folgen gilt (Art. 25 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung, KVG, SR 832. 10). Freiberufliche Psychotherapeuten gehören nach Art. 46 Abs. 1 der Verordnung vom 27. Juni 1995 über die Krankenversicherung, KVV, SR 832. 102) nicht zu jenen Hilfspersonen, die berechtigt sind, Leistungen auf ärztliche Anordnung hin zulasten der sozialen Krankenversicherung zu erbringen (vgl. BGE 125 V 288 ff.). Der Grundversicherung unterliegt nach Art. 2 f. der Krankenpflege-Leistungsverordnung vom 29. September 1995 (KLV, SR 832. 112.31) nur die ärztliche Psychotherapie, und nach Art. 2 Abs. 2 KLV werden auch die Kosten für eine ärztliche Psychotherapie, die zum Zweck der Selbsterfahrung, der Selbstverwirklichung oder der Persönlichkeitsentfaltung oder zu anderen nicht auf die Behandlung einer Krankheit gerichteten Zwecken durchgeführt wird, von der Grundversicherung nicht übernommen.

3.- a) Vor der Vorinstanz bildeten aus dem Bereich der Tätigkeiten von Psychotherapeuten ausserhalb der Behandlung psychischer Störungen noch die Supervisionen Streitgegenstand.
Nach Auffassung des Beschwerdeführers stellt die Supervision über die psychotherapeutische Tätigkeit eine Aus- oder Weiterbildungstätigkeit dar, die nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV steuerfrei ist; Supervisionen eines Psychotherapeuten über einen anderen Psychotherapeuten, die sich auf die psychotherapeutische Tätigkeit beziehen, gehörten zur Anpassung des S̈tate of Art, also zur Anpassung der Fähigkeit zur kunstgerechten Ausübung des Berufes, auch zur Anpassung an die wachsenden Anforderungen und die neuesten wissenschaftlichen Erkenntnisse. Nach Auffassung der Vorinstanz ist entscheidend, ob die eigentliche Ausbildung des Supervisanden oder aber dessen Selbsterfahrung/Selbsterkennung bzw. gewissermassen eine Qualitätsprüfung oder Überwachung seiner Arbeit durch einen Supervisor im Vordergrund stehe. Im ersten Fall komme klarerweise der Be-

freiungstatbestand von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV zum Zuge, im zweiten Fall aber nicht. Dabei sei durchaus denkbar, dass die Supervisionen des Beschwerdeführers Komponenten beider Leistungsarten enthalten könnten.
Mehrwertsteuerrechtlich an sich unterschiedliche Leistungen seien auch dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stünden. Nebenleistungen teilten mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich seien, in einem engen Zusammenhang stünden und üblicherweise vorkämen. Bei einer Supervision, bei der der Supervisand sein Ïnstrument, seine Persönlichkeit, daraufhin überprüfen lasse, ob es eine sachgerechte Therapie ermögliche, könne nicht mehr von einer eigentlichen Ausbildungsleistung gesprochen werden. Es stünden die Bereiche Überprüfung der Arbeit des Supervisanden sowie dessen Selbsterfahrung, Persönlichkeitsentwicklung und Beratung im Vordergrund. Supervision sei gemeinhin als Ëeistungskontrolle, Ïnspektionöder ¨Uberwachung, und nicht als Äusbildungümschrieben.
Angesichts der Sachverhaltsdarlegungen des Beschwerdeführers könne nicht gesagt werden, dass bei Supervisionen über bereits ausgebildete Psychotherapeuten die Ausbildungskomponenten im Vordergrund stünden. Vielmehr bildeten diese unselbständige Nebenleistungen und teilten das steuerliche Schicksal der steuerpflichtigen Hauptleistung, nämlich der Supervision am bereits ausgebildeten Psychotherapeuten.
Somit sei es gerechtfertigt, die Supervision nur dann unter Art. 14 Ziff. 9 MWSTV zu subsumieren, wenn sich die Supervisanden in Ausbildung zum Psychotherapeuten befänden.
Supervisionen über bereits ausgebildete Psychotherapeuten fielen nicht unter die Befreiungsvorschrift, selbst wenn sie untergeordnete Ausbildungskomponenten enthielten. Der Supervisand nehme in diesen Fällen vom Beschwerdeführer eine Dienstleistung entgegen, die vom Verfassungs- und Verordnungsgeber nicht als befreiungswürdig erachtet worden sei.

Der Beschwerdeführer macht geltend, bei der Psychotherapie würden durch den nach wissenschaftlich fundierten Methoden strukturierten Gesprächskontakt mit dem Patienten bei diesem Prozesse ausgelöst, die es ihm ermöglichen sollen, seine psychischen Störungen zu überwinden und wieder gesund zu werden. Beim Einsatz solcher Methoden spiele die Persönlichkeit des Therapeuten eine grosse Rolle; sie sei quasi das Arbeitsinstrument des Therapeuten. Die Therapeutenpersönlichkeit müsse nach wissenschaftlichen, objektivierten Erkenntnissen geformt werden. Die fachgerechte Therapie stelle höchste Anforderungen an Integrität und Bewusstsein des Therapeuten.
Die Supervision sei deshalb nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer zu befreien.

b) Es kann mit der Vorinstanz nicht angenommen werden, dass die Supervision schwergewichtig eine Aus- oder Fortbildungstätigkeit darstellt, die nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV steuerbefreit ist. So wie der Beschwerdeführer diese Tätigkeit schildert, dient diese vorwiegend der Prüfung, ob der supervisierte Therapeut seine eigene Persönlichkeit als Arbeitsinstrument korrekt einsetzt. Die Supervision bezweckt somit primär eine - in der Psychotherapie vorgesehene und verbreitete - Überwachung der Therapiemethode und damit letztlich zur Hauptsache eine Qualitätskontrolle. Dies stellt gegenüber ausgebildeten Therapeuten keine Aus- oder Weiterbildungsmassnahme im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV dar, selbst wenn die Supervision untergeordnet jeweils auch eine Fortbildung bewirkt. Wie die Vorinstanz zu Recht annimmt, teilt eine untergeordnete Nebenleistung nach dem Attraktionsprinzip das mehrwertsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung (vgl. BGE 126 II 443 E. 4b). Da die Aufsicht über die Psychotherapie der Mehrwertsteuer unterliegt, sind die fraglichen Supervisionen der Mehrwertsteuer unterstellt, auch wenn sie untergeordnet Aus- bzw. Weiterbildungskomponenten umfassen. Wenn im Einzelfall die Fortbildung eines supervisierten Therapeuten
(beispielsweise nach einer längeren Pause in der Berufsausübung) nachweisbar im Vordergrund stehen sollte, ist eine andere Beurteilung möglich. Im Rahmen des vorliegenden Feststellungsverfahrens ist aber festzuhalten, dass Supervisionen grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen.
Die Beschwerde ist damit auch in diesem Punkt abzuweisen.

4.- Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit als unbegründet.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG) und steht diesem keine Parteientschädigung zu (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.- Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.- Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.- Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

_____

Lausanne, 26. Juli 2001

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des SCHWEIZERISCHEN BUNDESGERICHTS
Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber: