
Datum: 07.09.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 3895/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0907.8K3895.02.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 27.6.2002 und Änderung der Umsatzsteuerbescheide 1992 vom 9.12.1999, 1993 vom 14.11.2000, 1994 vom 15.11.2001, 1996 und 1997 vom 4.8.1999, 1998 vom 9.8.1999 und 2000 vom 5.11.2001 wird die Umsatzsteuer 1992, 1993, 1994 und 1996 jeweils auf 0,00 DM, die Umsatzsteuer 1997 auf 63,00 DM, die Umsatzsteuer 1998 auf 1.314,00 DM und die Umsatzsteuer 2000 auf ./ 352,20 DM festgesetzt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Der Kläger ist Diplom-Oecotrophologe (Ernährungsberater) und als solcher seit 1984 unternehmerisch tätig. Seit 1997 erzielt er außerdem geringfügige steuerpflichtige Vermietungsumsätze. Streitig ist, ob seine Umsätze aus der Ernährungsberatung gem. § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei sind.

2

Der Kläger übte seine ernährungsberatende Tätigkeit in den Streitjahren zunächst als freier Mitarbeiter bei Krankenkassen auf Honorarbasis aus. Ausweislich eines Ernährungsberatungsvertrages mit der Innungskrankenkasse M führte der Kläger dort Ernährungsberatungen im Rahmen von Gruppenkursen oder als individueller Einzelberater mit Personen durch, die ihm durch ärztliche Verordnung oder durch den Medizinischen Dienst der Krankenkassen aufgrund sozial-medizinischer Begutachtung zugewiesen worden waren. Daneben war eine zusätzliche vergütete Teilnahme des Klägers als Ernährungsberater auf

3

Messen, Gesundheitstagen und Tagen der offenen Tür vereinbart.

Seit Inkrafttreten der Gesundheitsstrukturreform zum 1.1.1997 vereinbarte der Kläger seine Honorare unmittelbar von den von ihm beratenen Personen, die insoweit im Rahmen sozialrechtlicher Regelungen teilweise einen Anspruch auf Kostenerstattung gegenüber den Krankenkassen geltend machen konnten. 4

Nachdem der Kläger den Beklagten mit Schreiben vom 07.11.1985 unter Hinweis auf § 4 Nr. 14 UStG in Verb. mit § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG um Freistellung von der Umsatzsteuer gebeten und hierauf keine Antwort erhalten hatte, deklarierte er, wie bereits für 1984 und 1985 geschehen, seine Honorare auch ab 1986 lediglich im Rahmen der Einkommensteuer-Erklärungen als solche aus selbständiger beratender Tätigkeit. Erstmals für die Jahre 1997, 1998 und 2000 reichte der Kläger mit Rücksicht auf seine Vermietungsumsätze Umsatzsteuererklärungen ein. Die Umsätze und die damit zusammen hängenden Vorsteuern gab er wie folgt an: 5

1997 1998 2000 DM DM DM 6

Umsätze 15 % 4.800,00 2.100,00 Umsätze 16 % 6.245,00 6.345,00 Umsatzsteuer 720,00 0,00 1.015,20 Vorsteuerbeträge 656,37 1.367,31 Zahllast 63,63 1.314,20 - 352,11 7

Mitte 1999 führte der Beklagte beim Kläger eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 durch. Im Ergebnis der Prüfung unterwarf der Beklagte, dem Prüfer folgend (Bericht vom 9.7.1999), die Umsätze des Klägers aus der Ernährungsberatung der Umsatzsteuer. Er stellte sich auf den Standpunkt, die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG gelte für die Tätigkeit des Klägers nicht, weil die Ernährungsberatung keine im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG/ § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ähnliche heilberufliche Tätigkeit sei. Da der Kläger in seinen Ausgangsrechnungen keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hatte, rechnete der Beklagte die Umsatzsteuer aus den Rechnungen heraus und setzte sie mit Bescheiden vom 4.8.1999 bzw. 9.8.1999 für die Jahre 1996, 1997 und 1998 auf 18.454 DM, 14.087 DM bzw. 12.659 DM (für 1997 und 1998 unter Einbeziehung von Vermietungsumsätzen und Eigenverbrauch) fest. 8

Im anschließenden Einspruchsverfahren trug der Kläger vor, seine Tätigkeit bestehe darin, durch ernährungstherapeutische Maßnahmen die Gesundheit der Patienten zu erhalten, wieder herzustellen bzw. die Erkrankung zu lindern. Er legte dazu eine Bescheinigung der IKK M vom 9.9.1999 vor, wonach er für die IKK als freier Mitarbeiter auf Honorarbasis tätig geworden sei. Die Zuweisung der Mitglieder der IKK zur Ernährungsberatung sei entweder durch ärztliche Verordnung oder durch den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung M aufgrund sozialmedizinischer Begutachtung erfolgt. Dazu legte er mit Schreiben vom 11.8.1999 beispielhaft verschiedene ärztliche Atteste und Bescheinigungen vor, auf die Bezug genommen wird. Daraus ergebe sich, dass er, der Kläger, ausschließlich auf medizinischem Gebiet (Ernährungserkrankungen) tätig geworden sei. Die Ernährungserkrankungen seien in drei Gruppen aufteilbar. Es gebe die ernährungsbedingten Krankheiten (Fettsucht/Adipositas, Diabetes, Fettleber, Leberzirrhose u. a.), Krankheiten die auf Ernährungstherapie ansprechen (Niereninsuffizienz, Leberinsuffizienz, Magen/Darmkrankheiten u. a.) und schließlich die krankheitsbedingte Fehlernährung (z. B. bei Resorptionsstörungen, Bulimie u. a.). Hier falle dem Oecotrophologen eine wichtige Aufgabe der Heiltätigkeit zu. Dass diese Tätigkeit, im Gegensatz zu der eines Krankengymnasten oder eines nichtmedizinischen Psychotherapeuten, nicht zu den ähnlichen heilberuflichen Tätigkeiten im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG gehören solle, sei mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar. So habe das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) mit 9

Urteil vom 29.10.1999 2 BvR 1264/90, BStBl II, 2000, 156 sogar die Tätigkeit eines Heileurythmisten umsatzsteuerlich als ähnliche heilberufliche Tätigkeit anerkannt.

Hilfsweise berief sich der Kläger auf Treu und Glauben. Bereits mit Schreiben vom 7.11.1985 habe er die Umsatzsteuerbefreiung beantragt gehabt. Ohne dass er hierauf je eine Antwort erhalten habe, habe der Beklagte auch zu keiner Zeit Umsatzsteuererklärungen angefordert oder Umsatzsteuerforderungen geltend gemacht, obwohl sich die Art seiner Tätigkeit unmissverständlich aus den Einkommensteuer-Erklärungen ergeben habe. Durch diese jahrelange Unterlassung habe der Beklagte einen Vertrauenstatbestand geschaffen, der es verbiete, für die Vergangenheit Umsatzsteuer nachzufordern, zumal er diese auch nicht mehr in Rechnung stellen könne. 10

Wegen der weiteren Einzelheiten des Vorbringens des Klägers wird auf die umfassende tatbestandliche Darstellung in der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 11

Während des Einspruchsverfahrens änderte der Beklagte die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998 hinsichtlich der bislang nicht, bzw. nicht vollständig (1997) berücksichtigten Vorsteuerbeträge und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Die Bescheide sind gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden. 12

Ferner erließ der Beklagte für die Jahre 1992 bis 1994 und für 2000 erstmalige Umsatzsteuerbescheide (für 1992 am 9.12.1999, für 1993 am 14.11.2000, für 1994 am 15.11.2001 und für 2000 am 5.11.2001), in denen er (unter Berücksichtigung von Eigenverbrauch und Vorsteuern) die Umsätze aus der Tätigkeit des Klägers als Oecotrophologe (für 2000 zusätzlich zu Vermietungsumsätzen) der Umsatzsteuer unterwarf, und gegen die der Kläger ebenfalls, jeweils fristgerecht, Einspruch erhob. 13

Der Beklagte wies die zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Einsprüche als unbegründet zurück. In der Einspruchsentscheidung vom 27.6.2002 blieb er bei seinem Standpunkt, § 4 Nr. 14 UStG sei im Streitfall nicht anwendbar. Die Tätigkeit eines Diplom-Oecotrophologen könne nur dann als ähnliche heilberufliche Tätigkeit angesehen werden, wenn sie die nach Ausbildung und Tätigkeit typischen Kennzeichen eines Arztes oder Heilpraktikers aufweise. Als typische Merkmale der im Gesetz aufgeführten Berufe seien die Abhängigkeit der Berufsausübung von einer staatlichen Erlaubnis oder die Bindung an öffentlich-rechtliche Einschränkungen anzusehen. So erhalte der Arzt eine Approbation, der Heilpraktiker eine staatliche Erlaubnis nach § 1 des Heilpraktikergesetzes. Eine Beaufsichtigung des Klägers als Ernährungsberater finde demgegenüber nur in Hinsicht auf die ihm vom Medizinischen Dienst der Krankenkasse zugewiesenen Patienten statt. Soweit er andere Patienten berate, unterliege er keiner Aufsicht. 14

Auch die Berufung auf Treu und Glauben gehe fehl. Der Beklagte habe keine ausdrückliche (positive oder negative) Reaktion auf den Antrag des Klägers vom 7.11.1985 gezeigt. Selbst eine u. U. jahrzehntelange rechtswidrige Sachbehandlung führe nicht zu einer Bindungswirkung für die Finanzbehörde. 15

Wegen der Begründung im übrigen wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 16

Mit seiner Klage trägt der Kläger unter Bezugnahme auf sein Vorbringen im Einspruchsverfahren ergänzend folgendes vor: 17

Eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit im Sinne vom § 4 Nr. 14 UStG liege vor, wenn sowohl die Berufsausbildung als auch die Bedingungen, unter denen die Tätigkeit ausgeübt werden 18

könne, dem (Katalog-) Beruf des Arztes oder Heilpraktikers entspreche.

Er, der Kläger, habe seine Ausbildung in einem achtsemestrigen Hochschulstudium erhalten und mit dem Diplom abgeschlossen. Er habe innerhalb des Studiums den ernährungswissenschaftlichen Teil gewählt und absolviert. Das Studium habe auch Disziplinen umfasst, die zu den von einem Medizinstudenten zu belegenden Fächern gehörten (Chemie, Biochemie, Mikrobiologie und Anatomie). In jedem Falle sei das Studium der Oecotrophologie bedeutend länger und intensiver als die Ausbildung zum Heilpraktiker (der umsatzsteuerbefreit sei). Die Ausbildung zum Heilpraktiker erfolge an privaten Schulen, und dauere teilweise auch nur einige Wochen. 19

Auch das Ausbildungsziel des Oecotrophologen sei mit dem des Arztes vergleichbar, nämlich Patienten zu beraten und zu therapieren. Er berate die ihm zugewiesenen Patienten und erstelle erkrankungsspezifische Ernährungspläne zur Wiederherstellung ihrer Gesundheit oder Linderung ihrer Krankheit. 20

Zwar habe der BFH als typische und wesentliche Merkmale der Ausübung eines heilberufsähnlichen Berufs die gesetzliche Regelung der Ausbildung, staatliche Erlaubnis für die Ausübung und die Aufsicht durch die Gesundheitsbehörden herausgestellt. Aber auch dies sei im Streitfall gegeben, da das Hochschulrahmengesetz die Ausbildung einheitlich regle und er sich der Aufsicht der Gesundheitsbehörden, hier in Gestalt der Krankenkassen, unterziehen müsse. Daß es für Ernährungsberater noch keine berufsrechtliche Regelung gebe, sei kein Grund, die Steuerbefreiung zu versagen. 21

Wenn sogar die medizinische Massage als Hilfstätigkeit zu einem Heilberuf zu bewerten sei, so müsse dies erst recht für die Oecotrophologie gelten. So habe der Beklagte selbst den Beruf des Diplom-Oecotrophologen in der Klageerwiderung als *neuen medizinischen Beruf* bezeichnet. 22

Schließlich sei auf das Urteil des Bundessozialgerichts vom 28.6.2000 B 6 KA 26/99 R hinzuweisen, wonach die Diättherapie die Voraussetzungen für Heilmittel, worunter alle ärztlich verordneten Dienstleistungen gehörten, nach dem SGB V erfülle. Sie diene auch der von den gesetzlichen Krankenkassen bezuschussten Maßnahmen der Primärprävention nach § 20 Abs. 1 SGB V, was sich auch aus den (in der mündlichen Verhandlung überreichten) Bescheinigungen der AOK S und vier weiterer Betriebskrankenkassen ergebe. 23

Der Kläger beantragt, 24

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung die Umsatzsteuer 1992, 1993, 1994 und 1995 jeweils auf 0,00 DM, die Umsatzsteuer 1997 auf 63 DM, die Umsatzsteuer 1998 auf 1.314 DM und die Umsatzsteuer 2000 auf ./ 352,20 DM festzusetzen, 25

hilfsweise, die Revision zuzulassen 26

Der Beklagte beantragt, 27

die Klage abzuweisen, 28

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 29

Ergänzend zu den ablehnenden Gründen der Einspruchsentscheidung führt er aus, der neuerliche Hinweis auf das BVerfG-Urteil führe nicht weiter. Das hierzu ergangene Schreiben des BMF vom 28.2.2000 BStBl I 2000, 250, sehe als ein ausreichendes Indiz für das 30

Vorliegen einer "ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit" nur die Zulassung des jeweiligen Unternehmers oder die regelmäßige Zulassung seiner Berufsgruppe gem. § 124 Abs. 2 SGB V an. Eine solche Zulassung sei dem Kläger nicht erteilt worden. Die von ihm angesprochene "quasi individuelle Zulassung" entspreche nicht der steuerlich geforderten Zulassung im Sinne der vorgenannten Bestimmung.

Entscheidungsgründe 31

Die Klage ist begründet. 32

Die Tätigkeit des Klägers als Oecotrophologe ist gem § 4 Nr. 14 UStG von der Umsatzsteuer befreit. 33

Die für die Streitjahre geltende Fassung dieser Vorschrift stellt die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt , Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Hebamme (sog. Katalogberufe) oder aus einer *ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit* im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG umsatzsteuerfrei. Der Kläger übt zwar keinen Katalogberuf, jedoch eine dem Arzt oder Heilpraktiker ähnliche heilberufliche Tätigkeit aus. 34

Der BFH hatte in seiner bisherigen langjährigen Rechtsprechung das Tatbestandsmerkmal der Ähnlichkeit der Tätigkeit mit der eines Katalogberufs vom Vorliegen verschiedener Voraussetzungen abhängig gemacht. Die Ähnlichkeit war danach (nur) gegeben, wenn die Tätigkeit mit einem Katalogberuf vergleichbar war. Dazu reichte es nicht aus, dass die Tätigkeit die allgemeinen Tätigkeitsmerkmale eines Katalogberufs ausfüllte. Zusätzlich verlangte der BFH in ständiger Rechtsprechung die Abhängigkeit der Berufsausübung von einer staatlichen Erlaubnis und Überwachung (vgl. das im Falle einer Musiktherapeutin ergangene BFH-Urteil vom 26.10.1998 V B 78/98, BFH/NV 1999, 528 m. w. N.). In konsequenter Anwendung dieser Grundsätze hatte der BFH das Merkmal der Ähnlichkeit im Falle eines Heileurythmisten (BFH-Urteil vom 21.6.1990 V R 97/84, BStBl II 1990, 804) und eines medizinischen Fußpflegers (BFH-Beschluß vom 1.9.1992 V B 69/92, BFH/NV 1993, 334) verneint, weil es für beide Berufe an einer berufsrechtlichen Regelung (Regelung der Berufserlaubnis und der Berufsaufsicht) fehle. Ungeachtet sonstiger Ähnlichkeiten in der tatsächlichen Berufsausübung sei das prägende Merkmal der *berufsrechtlichen* Regelung für die Ähnlichkeit im Sinne der Befreiungsvorschrift unabdingbar. 35

Für die Berufsausübung des Klägers als Oecotrophologe fehlt es unstreitig an einer berufsrechtlichen Regelung der genannten Art. Gleichwohl kommt es auf deren Vorliegen, nachdem das BVerfG das BFH-Urteil V R 97/84 (a.a.O.) und den BFH-Beschluss V B 96/92 (a.a.O.) auf die Verfassungsbeschwerden der dortigen Kläger hin aufgehoben hatte, nicht (mehr) an. Das Merkmal der Ähnlichkeit darf im Lichte von Art. 3 Abs. 1 GG nicht allein von der Existenz einer berufsrechtlichen Regelung abhängig gemacht werden (BVerfG-Urteil 2 BvR 1264/90 betreffend Heileurythmisten, a. a. O., und BVerfG-Urteil vom 10.11.1999 2 BvR 1820/92, BStBl II 2000, 158, betreffend medizinische Fußpfleger). Der Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 14 UStG zeichnet keinen berufsrechtlichen Lenkungszweck vor, der die Steuerbefreiung für Heil- und Heilhilfsberufe von ihrer beruflichen Qualifikation abhängig machen würde. Vielmehr ist erkennbarer Normzweck dieser Vorschrift allein die Entlastung der Sozialversicherungsträger von der Umsatzsteuer (vgl. die Nachweise hierzu im BVerfG-Urteil 2 BvR 1264/90, a. a. O., 158 linke Spalte). 36

Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung für den Streitfall an, weil der Normzweck der Befreiungsvorschrift sogar noch weiter reicht. Der BFH hat dazu, nachdem das BVerfG den Rechtsstreit betreffend den Beruf des Heileurythmisten an den BFH 37

zurückverwiesen hatte, in seinem abschließenden Urteil vom 13.4.2000 V R 78/99 (V), BFH/NV 2000, 1431, zutreffend ausgeführt, § 4 Nr. 14 UStG bezwecke letztlich, dass keine Umsatzsteuer auf den Endverbraucher (Patienten) abgewälzt werde, sei es über Beiträge an den Sozialversicherungsträger, sei es über das Honorar an den Unternehmer (Arzt), der die heilberufliche Tätigkeit ausübe. Der BFH hat lediglich die Einschränkung gemacht, dass nicht sämtliche, sondern nur diejenigen heilberuflichen Leistungen von der Umsatzsteuer zu befreien seien, die *ihrer Art nach* von den Sozialversicherungsträgern finanziert würden. Daraus folgt, dass auch solche heilberuflichen Leistungen, die ein *Privatpatient* in Anspruch nimmt, dann befreit sind, wenn sie sonst (ihrer Art nach) von den Krankenkassen oder sonstigen Sozialversicherungsträgern finanziert würden.

Vor diesem Hintergrund kann weder den tragenden Gründen der Einspruchsentscheidung, die die Ähnlichkeit des Berufs des Klägers mit einem Katalogberuf praktisch allein mit dem Hinweis auf eine fehlende berufsrechtliche Regelung verneint (vgl. Seiten 7 und 8 der Einspruchsentscheidung) noch dem Vorbringen des Beklagten im Klageverfahren gefolgt werden. 38

Die nunmehr noch vorzunehmende Prüfung der *weiteren* Merkmale für die Einordnung des Berufs des Klägers als ähnliche heilberufliche Tätigkeit führt zu deren umsatzsteuerlicher Anerkennung als Heil- oder Heilhilfsberuf und damit zur Steuerfreiheit der hieraus erzielten Umsätze. 39

Ein Beruf ist einem Katalogberuf im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG ähnlich, wenn er in wesentlichen Punkten mit ihm verglichen werden kann, wenn das typische Bild des Katalogberufs mit allen seinen Merkmalen dem Gesamtbild des zu beurteilenden Berufs vergleichbar ist (vgl. BFH-Urteil V R 97/84, a. a. O.). 40

Der Beruf des Klägers als Diplom-Oecotrophologe entspricht in wesentlichen Punkten dem eines praktischen Arztes und eines Heilpraktikers. Dazu gehört neben dem Ausbildungsgang die spätere praktische Ausübung, die durch die heilkundliche Arbeit am Patienten geprägt ist. Zur Vergleichbarkeit des Ausbildungsgangs hat der Kläger vorgetragen, er habe ein achtsemestriges Hochschulstudium der Oecotrophologie mit der Spezialisierung auf Ernährungswissenschaften absolviert und mit der Diplom-Prüfung abgeschlossen. Insoweit mag der Studiengang mit dem Schwierigkeitsgrad eines Medizinstudiums nicht unbedingt vergleichbar sein, mit dem Ausbildungsgang zum Heilpraktiker, der keines Hochschulstudiums bedarf, lässt er sich aber ohne weiteres gleichsetzen. Erst recht gilt dies für die Vergleichbarkeit mit dem - nunmehr als heilberufsähnlicher Beruf anerkannten - Beruf des Heileurythmisten, dessen Ausbildung (ausweislich eines Merkblatts der Bundesagentur für Arbeit) von privaten Bildungsträgern als Zusatzausbildung für Eurythmisten angeboten wird, nicht staatlich geregelt ist und insgesamt nur 1 1/2 Jahre (einschließlich eines sechsmonatigen Praktikums) dauert. Es ist heutzutage auch anerkannt, dass die Ursache vieler Krankheiten in einer fehlerhaften Ernährung zu suchen ist, wodurch das ernährungswissenschaftliche Studium in die Nähe einer medizinischen Ausbildung (als Arzt oder Heilpraktiker) gerückt ist. 41

Der Kläger hat seinen Beruf auch, soweit ersichtlich, ausschließlich im therapeutischen Bereich ausgeübt. Seine Patienten wurden ihm, wie die hierzu präsentierten Atteste diverser Ärzte und der IKK M belegen, zur Ernährungsberatung zugeführt. Seine Aufgabe bestand darin, aufgrund des diagnostizierten Krankheitsbildes eine geeignete Ernährungstherapie zu planen und an deren Durchführung mitzuwirken. Dabei ging es häufig um eine Therapie zur Reduktion von Übergewicht, einer häufigen Ursache für Wirbelsäulen- und Gelenkerkrankungen. Es ging aber auch um die Heilung von Bulimie (Ess-Brech-Sucht), um 42

die Linderung und Heilung von Leberzirrhose, Fettsucht und anderer ernährungsbedingter Erkrankungen. In dieser Hinsicht entspricht die Tätigkeit des Klägers zwar nicht vollbildlich der eines Arztes oder Heilpraktikers, die beide auch diagnostisch tätig sind. Wertet man indessen die Diagnose (Krankheitserkennung) als eine Vorstufe des Heilprozesses, so muß die anschließende Therapie (Heilbehandlung mit dem Ziel der Wiederherstellung der Gesundheit) als die wesentliche Aufgabe des Arztes oder Heilpraktikers gelten. Sie stellt jedenfalls einen wesentlichen Punkt der heilkundlichen Arbeit dar, weil sie, anders als die bloße Feststellung der Krankheit (Diagnose), ihrer Beseitigung dient. Wollte man verlangen, dass sich eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit mit allen Facetten der Tätigkeit eines Arztes oder Heilpraktikers deckt, so wären z. B. die staatlich geprüften Masseure, die selbständigen medizinisch-technischen Assistenten, um nur einige Berufsgruppen zu nennen, die ausschließlich im therapeutischen Bereich tätig sind, von der Umsatzsteuerbefreiung auszuschließen.

Letztendlich kommt im Streitfall auch die vom BFH im Urteil V R 78/99 (V) a. a. O., gemachte 43
Einschränkung, dass nicht sämtliche, sondern nur solche heilberuflichen Leistungen von der Umsatzsteuer zu befreien seien, die *ihrer Art nach* von den Sozialversicherungsträgern finanziert würden, nicht zum Tragen.

Wie sich aus den vom Kläger vorgelegten Attesten und Bescheinigungen sowie aus dem 44
Vertrag mit der IKK M, ferner aus den fünf in der mündlichen Verhandlung übergebenen (allerdings nach 2000, dem letzten Streitjahr) ausgestellten Kassenbescheinigungen ergibt, sind die Leistungen des Klägers ganz oder zum Teil (als Zuschuß zu den Therapiekosten einzelnen Patienten) von den Krankenkassen (direkt oder indirekt) übernommen worden. Gerade dies macht deutlich, dass die Ernährungsberatung ihrer Art nach (wenn auch häufig nicht in vollem Umfang) von den Sozialversicherungsträgern finanziert wird.

Die Klage, die hiernach im Streitpunkt Erfolg hat, führt zur Festsetzung der Umsatzsteuer für 45
die Streitjahre 1992 bis 1994 und 1996 auf jeweils 0,00 DM. Die Umsatzsteuer für die Jahre 1997, 1998 und 2000 war auf der Grundlage der vom Kläger eingereichten Steuererklärungen (betreffend die Vermietungsumsätze und Vorsteuern hieraus) in dem erkannten Umfang festzusetzen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 46

Der Senat lässt die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zu (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), 47
nachdem bereits das Finanzgericht Düsseldorf einer praktisch gleichgelagerten Klage mit (ähnlich begründetem) Urteil vom 3.3.2004, 5 K 7317/01 U (EFG 2004, 1092) unter Zulassung der Revision stattgegeben hat.