

Niedersächsisches FG  
12.02.2009  
16 K 311/07

## Organschaft zwischen einer KG und ihrer Komplementärin

1. Die Stellung einer GmbH als Komplementärin einer KG steht grundsätzlich einer finanziellen, organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung der GmbH (Organgesellschaft) in die KG (Organträgerin) nicht entgegen.
2. Soweit die Komplementärin neben ihrer Tätigkeit als geschäftsführendes Organ eine unternehmerische Tätigkeit ausübt (hier als Betriebsgesellschaft für die einzelnen Sanatorien der KG unter Pachtung der Grundstücke und Nutzung des Personals der KG etc.), ist eine Eingliederung möglich (vgl. Literatur).
3. Die Beherrschungsvoraussetzungen (finanzielle Eingliederung) im Sinne einer mittelbaren Beteiligung der KG an ihrer Komplementärin sind gegeben, wenn die Kommanditisten der KG zugleich Gesellschafter der GmbH sind und Stimmenidentität bei den Gesellschaften besteht.
4. Ist durch Personalidentität und Organidentität der Wille der KG immer auch der Wille der GmbH bzw. ist faktisch ausgeschlossen, dass die GmbH einen entgegenstehenden Willen gegenüber der KG in derselben Angelegenheit rechtlich durchsetzen kann, liegt eine organisatorische Eingliederung der GmbH in die KG vor.
5. Zur wirtschaftlichen Eingliederung bei Betriebsaufspaltung.
6. Ausführungen, aus welchen Gründen das BFH-Urteil vom 14.12.1978 V R 85/74, BFHE 127, 75, BStBl II 1979, 288 der Bejahung der Organschaft nicht entgegen steht und die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 Abschnitt 21 Abs. 2 Satz 4 ebenfalls keine andere Entscheidung zur Folge haben.

## Tatbestand

Die Klägerin wurde 1992 gegründet. Sie betrieb bis 1997 ein Pflegeheim. Zum 31.12.1997 wurden in die Klägerin die GbR 1 - 3 der S-Gruppe mit allen Aktiven und Passiven zu Buchwerten eingebracht. Danach betrieb die Klägerin bis 2000 verschiedene Alten- und Pflegeheime. Kommanditisten der Klägerin waren im Streitjahr Olaf, Paul und Charlotte S mit einer Einlage von je 300.000 DM. Am 11.12.1996 wurde die Erhöhung der Kommanditeinlage auf je 600.000 DM eingetragen. Komplementärin der Klägerin war die H-GmbH - GmbH ohne Einlage und ohne Beteiligung am Gewinn und Verlust. Gesellschafter der GmbH waren mit gleichen Anteilen die Kommanditisten der Klägerin. Geschäftsführer war Olaf S. Die GmbH erhielt neben den Kosten der Geschäftsführung eine Haftungsvergütung von 10 % des Stammkapitals von 50.000 DM.

Ende des Jahres 2000 wurde das operative Geschäft von der Klägerin auf die GmbH verlagert. Seitdem betrieb die GmbH die verschiedenen Altenheime und Pflegeheime und erbrachte als wesentlichen Teil ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit umsatzsteuerfreie Pflegeleistungen gegenüber psychisch kranken Menschen im eigenen Namen und für eigene Rechnung. Für diesen Teil ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit verwandte sie einen von ihrer Tätigkeit als Komplementärin der KG abweichenden Briefkopf. Gegenüber dieser wirtschaftlichen Tätigkeit trat ihre Tätigkeit als Komplementärin der Klägerin in den Hintergrund. Ab 2004 schied sie als Komplementärin aus der Klägerin aus.

Die Klägerin vermietete an die GmbH im Streitjahr ein auf fremden Grund und Boden befindliches Grundstück zum Betrieb der Alten- und Pflegeheime und stellte entgeltlich das technische Personal, das Verwaltungspersonal und das Inventar für alle Häuser zur Verfügung. Ferner erledigte sie Verwaltungsaufgaben und Hausmeisterserviceleistungen für die GmbH.

Die Klägerin ging davon aus, dass zwischen ihr und ihrer Komplementärin, der GmbH, eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft bestand und gab keine Umsatzsteuererklärung ab. Nach einer Außenprüfung erkannte der Beklagte die Organschaft nicht an. Er ging davon aus, dass die Klägerin gegenüber der GmbH steuerpflichtige Leistungen erbracht hatte und setzte die Umsatzsteuer entsprechend fest. Der dagegen eingelegte Einspruch war erfolglos. Hiergegen richtet sich die Klage.

Die Klägerin ist der Auffassung, die Voraussetzungen für eine Organschaft lägen vor. Die GmbH sei an ihrem Vermögen nicht beteiligt. Sie sei zur Leistung einer Einlage nicht verpflichtet gewesen, verfüge gemäß § 12 Abs. 1 der Satzung über kein Stimmrecht und sei in ihrer Geschäftsführung gemäß § 8 der Satzung bei allen Geschäften, die über den üblichen Rahmen des Geschäftsbetriebes hinausgingen, beschränkt und von der Einwilligung der Gesellschafterversammlung abhängig. Eine finanzielle und organisatorische Eingliederung sei gegeben, da beide Gesellschaften, sie und die GmbH, von denselben Personen im selben Verhältnis beherrscht würden. Damit liege eine mittelbare Beteiligung im Sinne der Rechtsprechung des BFH mit Urteil vom 19. Mai 2005 (V R 31/03) vor.

Die GmbH könne ihr gegenüber wie gegenüber fremden Dritten auftreten, da sie von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit sei. Die GmbH sei neben ihrer Tätigkeit als Komplementärin hauptsächlich als Betriebsgesellschaft für die einzelnen Sanatorien tätig gewesen. Hierzu habe sie von ihr Grundstücke gepachtet und das bei ihr angestellte Personal der einzelnen Häuser genutzt. Die Betriebsverträge seien von der GmbH im eigenen Namen mit den Häusern abgeschlossen worden. Sie sei nach außen hin bei Erbringung der Pflegeleistungen und dem Betrieb der Heime auch durch Verwendung entsprechender Geschäftspapiere aufgetreten. In Ausübung ihrer Tätigkeit als Komplementärin habe sie den Briefkopf der KG verwenden müssen.

Die Klägerin beantragt,

unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheides 2001 vom 10. Mai 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Juli 2007 die Umsatzsteuer 2001 auf 0 DM festzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte ist der Auffassung, es liege keine Organschaft vor. Nach den Umsatzsteuerrichtlinien könne eine GmbH nicht Organgesellschaft einer KG sein, in der sie Komplementärin sei. An diese Rechtsauffassung sei er gebunden. Ferner fehle es an der finanziellen und organisatorischen Eingliederung. Eine Organschaft setze voraus, dass die GmbH als Unternehmeranteil dem Unternehmen der Klägerin zugeordnet sei. Voraussetzung sei eine Beteiligung der Klägerin an der GmbH in der Weise, dass sie ihren Willen durchsetzen könne. Demgegenüber sei es Aufgabe der GmbH als Komplementärin die Geschäfte der KG zu führen. Damit liege die erforderliche Fremdbestimmung der Willensbildung der GmbH durch die Klägerin nicht vor, sondern allenfalls umgekehrt eine Mitwirkung der GmbH an der Willensbildung der Klägerin.

## **Entscheidungsgründe**

Die Klage ist begründet. Zwischen der Klägerin und der H-GmbH liegt eine Organschaft mit der Klägerin als Organträger und der H-GmbH als Organgesellschaft vor. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide sind daher rechtswidrig.

Gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Da die Regelung die umsatzsteuerrechtliche Organschaft eigenständig definiert, ohne auf andere - z.B. aktienrechtliche Regelungen - zu verweisen, sind allein diese Voraussetzungen einer entsprechenden Eingliederung maßgeblich (BFH, Urt. v. 05.12.2007 - V R 26/06 - BFH/NV 2008, 711). Liegt sie vor hat dies zur Folge, dass die von der Organgesellschaft bewirkten Umsätze an Dritte dem Organträger zuzurechnen sind und Leistungen untereinander als nicht steuerbare Innenumsätze nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Die Regelung ist europarechtskonform (vgl. BFH, Urteil vom 17.01.2002 V R 37/00, BFHE 197, 357, BStBl II 2002, 373 m.w.N.).

Für die Annahme einer Organschaft ist es nicht erforderlich, dass alle drei in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG genannten Merkmale einer Eingliederung sich gleichermaßen deutlich feststellen lassen. Nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse kann die Selbständigkeit auch dann fehlen, wenn die Eingliederung auf einem der drei Gebiete nicht vollkommen ist (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 1998 V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534).

Die Voraussetzungen der finanziellen, organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung der GmbH liegen vor.

Eine finanzielle Eingliederung liegt vor, wenn der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass er seinen Willen - durch Mehrheitsbeschlüsse - durchsetzen kann. Erforderlich ist die Stimmenmehrheit, also mehr als 50 % der Stimmen an der Organgesellschaft, sofern keine höhere qualifizierte Mehrheit für Beschlüsse in der Organgesellschaft erforderlich ist (vgl. BFH, Urteile vom 20. Januar 1999, XI R 69/97, BFH/NV 1999, 1136; BFHE 197, 319, BStBl II 2002, 167).

Die Stimmenmehrheit des Organträgers für Beschlüsse in der Organgesellschaft kann auch durch eine mittelbare Beteiligung erreicht werden. Diese liegt u.a. vor, wenn die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft von den Gesellschaftern der Organträgergesellschaft gehalten wird. Erforderlich ist, dass in beiden Gesellschaften dieselben Gesellschafter zusammen über die Mehrheit der Anteile oder Stimmrechte verfügen (BFH, Urteil vom 19.05.2005 V R 31/03, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671). Die finanzielle Eingliederung ist vorhanden, wenn der Organträger auf diese Weise mittelbar seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann. Maßgebend ist, dass die Stimmenmehrheit allgemein und nicht nur im Einzelfall erreicht werden kann.

Die Voraussetzungen für eine finanzielle Eingliederung liegen vor, da Charlotte, Paul und Olaf S sowohl bei der Klägerin als auch bei der GmbH als Gesellschafter über die Stimmenmehrheit verfügen. Ausschlaggebend für das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist bereits nur ein Über- und Unterordnungsverhältnis. Die Beherrschungsvoraussetzungen im Sinne einer mittelbaren Beteiligung der Klägerin an der Komplementärin sind aufgrund der Stimmenidentität bei den Gesellschaften gegeben. Die Stellung der GmbH als Komplementärin steht dem nicht entgegen. Da die GmbH neben ihrer Tätigkeit als Komplementärin der Klägerin wirtschaftlich hauptsächlich als Betriebsgesellschaft für die einzelnen Sanatorien tätig war, hierzu Grundstücke von der Klägerin pachtete und das bei der Klägerin angestellte Personal der einzelnen Häuser sowie das Inventar nutzte und die Betriebsverträge im eigenen Namen mit den Häusern abschloss, ist diese Tätigkeit als eigene Tätigkeit anzusehen. Dies ist von ihr mit entsprechend gesonderten Briefköpfen auch nach außen hin dokumentiert worden. Soweit die Komplementärin neben ihrer Tätigkeit als geschäftsführendes Organ eine unternehmerische Tätigkeit ausübt, ist eine Eingliederung möglich (vgl. Rau/Dürwächter, UStG, § 2 Rz. 681).

Die organisatorische Eingliederung liegt ebenfalls vor. Sie setzt voraus (vgl. BFH, Urteil vom 03.04.2008 V R 76/05, BFHE 221, 443, BStBl II 2008, 905), dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Gesellschaft in der laufenden Geschäftsführung tatsächlich auch wahrgenommen wird (BFH, Urteil vom 28.01.1999 V R 32/98, BFHE 187, 355, BStBl II 1999, 258). Eine Vermutung, dass bei finanzieller Eingliederung bereits eine organisatorische Eingliederung vorliegt, besteht nicht (vgl. BFH, Urteil vom 14.02.2008 V R 12/06, V R 13/06, V R 12/06, V R 13/06, BFH/NV 2008, 1365). Die organisatorische Eingliederung setzt vielmehr voraus, dass der Organträger eine von seinem Willen abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft verhindern kann. Es kommt deshalb darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht (BFH, Urteile vom 05.12.2007 V R 26/06, BFHE 219, 463, BStBl II 2008, 451 und vom 9. Oktober 2002 V R 64/99, BFHE 200, 119, BStBl II 2003, 375) oder aber zumindest durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sichergestellt ist, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft nicht stattfindet (BFH -Urteile vom 13. März 1997 V R 96/96, BFHE 182, 426, BStBl II 1997, 580; vom 16. August 2001 V R 34/01, BFH/NV 2002, 223; vom 1. April 2004 V R 24/03, BFHE 204, 520, BStBl II 2004, 905, und BFH -Beschluss vom 13. Juni 2007 V B 47/06, BFH/NV 2007, 1936). Die organisatorische Eingliederung geschieht in aller Regel durch die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen (z.B. BFH, Urteile vom 17. Januar 2002 V R 37/00, BFHE 197, 357, BStBl II 2002, 373, und in BFH, Urteil vom 05.12.2007 V R 26/06, BFHE 219, 463, BStBl II 2008, 451 m.w.N.).

Diese Voraussetzungen liegen vor, da durch Personal- und Organidentität der Wille der Klägerin immer auch der Wille der GmbH sein muss. Es besteht zwar die Besonderheit, dass wegen derselben Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter an der Klägerin und der GmbH auch eine umgekehrte Willensbildung möglich erscheint. Selbst dann wäre aber der Wille der GmbH immer mit dem der Klägerin identisch. Ferner erscheint logisch nicht denkbar, dass die GmbH einen bestimmten Willen und wegen derselben Angelegenheit im Sinne der Klägerin gleichzeitig einen entgegen gesetzten Willen bildet. Selbst wenn es so wäre, wäre nicht vorstellbar, dass die GmbH einen entgegengesetzten Willen gegenüber der KG rechtlich durchsetzen könnte. Nur in einer solchen Konstellation wäre aber eine gegen eine Organschaft sprechende, vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organtochter als rein theoretische Möglichkeit denkbar. Da diese faktisch ausgeschlossen werden kann, liegt eine organisatorische Eingliederung vor. Ferner ist die wirtschaftliche Eingliederung gegeben, da eine Betriebsaufspaltung durch Verpachtung der Betriebsgrundstücke der Klägerin an die GmbH vorliegt und die Klägerin der GmbH für die Betreuung und Führung der Altenheime Personal- und Sachmittel zur Verfügung stellte. Insofern ist auch zu berücksichtigen, dass bei deutlicher Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung eine wirtschaftliche Eingliederung und damit eine Organschaft schon bei mehr als nur unerheblichen Geschäftsbeziehungen vorliegen kann (BFH, Urteil vom 29.10.2008 XI R 74/07, DStRE 2009, 29, UR 2009, 47).

Dem stehen zwar die Entscheidung des BFH vom 14.12.1978 (V R 85/74, BFHE 127, 75, BStBl II 1979, 288) und die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 Abschnitt 21 Abs. 2 Satz 4 entgegen. Daraus ergeben sich jedoch keine rechtlich überzeugenden Gegengründe, da auf die entscheidenden Gründe der Organschaft nach umsatzsteuerrechtlichen Gesichtspunkten nicht eingegangen wird.

In den Urteilsgründen der Entscheidung vom 14.12.1978 hatte der BFH bei der Prüfung eines Organschaftsverhältnisses zwischen der KG und der Komplementär-GmbH als wesentliches Merkmal einer die Unselbständigkeit einer juristischen Person beschreibenden Regelung darauf abgestellt, dass der Organträger über eine entscheidende kapitalmäßige Beteiligung an der Organgesellschaft verfügen müsse, die es ihm ermögliche, im Rahmen der Willensbildung der Organgesellschaft seinen eigenen Willen durchzusetzen. Da in dem zu entscheidenden Fall nicht die KG an der Klägerin (der GmbH), sondern diese an der KG beteiligt war, kam er folgerichtig zu dem Ergebnis, dass allein die GmbH als Gesellschafterin der KG befähigt sei, an deren Willensbildung mitzuwirken. Demzufolge könne die Klägerin als geschäftsführende persönlich haftende Gesellschafterin der KG nicht gleichzeitig in diese derart eingegliedert sein, dass die KG den Willen der Klägerin bestimme. Mit dieser Begründung verneinte der BFH, dass die geschäftsführende GmbH Organ

der Kommanditgesellschaft sein könne. Leitend war für den BFH die eher rein zivilrechtliche Sicht, wonach die Eingliederung bereits deshalb ausgeschlossen ist, weil die GmbH als Komplementärin kraft Gesetzes selbständig die Geschäfte der KG zu führen hat und damit nicht dem Willen der KG unterworfen sein kann, da sie diesen Willen gerade bildet (vgl. auch Schmitt/ Müller/Stöcker, Die Organschaft, 4. Aufl. Tz. 1238 m.w.N.).

Während der BFH in seinem Urteil vom 19.07.1973 (V R 157/71, BFHE 110, 145, BStBl II 1973, 764) allerdings durchaus noch davon ausging, dass eine KG Organträger ihrer Komplementär-GmbH sein könne, die Frage letztlich aber unentschieden lassen konnte, stellte er im Urteil vom 14.12.1978 den prägenden Leitsatz auf, dass eine "GmbH, die an einer KG als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist, (...) nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen dieser KG eingegliedert sein (kann)." Dieser Leitsatz wurde letztlich undifferenziert von den Umsatzsteuerrichtlinien als allgemeiner Rechtssatz übernommen und bis heute zitiert.

Es ist bereits zweifelhaft, ob die Gründe des Urteils angesichts des ihm zugrunde liegenden spezifischen Sachverhalts diesen allgemein gefassten Leitsatz rechtfertigen. Die den Leitsatz tragenden Gründe des Urteils vom 14.12.1978 wurden jedenfalls bereits mit der Entscheidung des BFH vom 20.01.1999 (XI R 69/97, BFHE 197, 319, BStBl II 2002, 167) fraglich, da danach eine finanzielle Eingliederung vorliegt, wenn der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass er seinen Willen durch Mehrheitsbeschlüsse durchsetzen kann, wofür allein Stimmenmehrheit erforderlich ist, also mehr als 50 v.H. der Stimmen an der Organgesellschaft, sofern keine höhere qualifizierte Mehrheit für Beschlüsse in der Organgesellschaft erforderlich ist. In der Entscheidung vom 19.05.2005 (V R 31/03, BFHE 210, 167 BStBl II 2005, 671) stellte der BFH schließlich fest, dass diese Voraussetzungen auch dann vorliegen könnten, wenn der Organträger mittelbar seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen könne, d.h. es sich bei der KG und der GmbH um dieselben Gesellschafter mit denselben Beteiligungsverhältnissen handelt. Insofern dürften nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH gegen ein Organschaftsverhältnis mit der KG als Organträger und der Komplementär-GmbH als Organgesellschaft bei Vorliegen aller weiteren Voraussetzungen keine Bedenken mehr bestehen. Ein entsprechendes Organschaftsverhältnis wird auch im Schrifttum für möglich gehalten. (vgl. Forster, UStB 2003, 115; Heidner, DStR 2002, 1890).

Dem stehen zwar weiterhin die Umsatzsteuerrichtlinien entgegen. An sie ist das Gericht als verwaltungsinterne Richtlinien jedoch nicht gebunden. Hinzu kommt, dass sie die Rechtsentwicklung nicht wiedergeben und sich mit ihr nicht auseinandersetzen. Nicht begründet und daher nicht nachvollziehbar erscheint in diesem Zusammenhang auch die einschränkende Regelung in Abschnitt 21 Abs. 4 Satz 5 UStR 2008 (vgl. BMF, Schreiben vom 31.05.2007 - IV A 5 - S 7100/07/0031, BStBl I 2007, 503 Rz 6), wonach eine Organschaft nur bei einer so genannten Einheits-GmbH & Co. KG (vgl. hierzu Zugmeier, INF 2003, 309 (312)), gegeben sein soll.

Die Leistungen der Klägerin gegenüber ihrer Komplementärin in Gestalt von Vermietungen und Dienstleistungen unterliegen daher den Regeln der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft. Als Binnenumsätze sind sie nicht steuerbar. Da der angefochtene Umsatzsteuerbescheid, dem eine andere rechtliche Beurteilung zugrunde liegt, insofern rechtswidrig ist, andererseits die Klägerin aber als Unternehmerin steuerfreie Umsätze erbringt, war die Umsatzsteuer auf 0 DM festzusetzen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -.

Die Anordnung der vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus § 151, 155 FGO i. V. m. § 708 Nr. 10, 711 ZPO.

Das Gericht lässt die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zu.