

Az: 3 K 235/10



Freigabe: 10.07.2013

Stichwort: Eingliederung einer Personengesellschaft in das Unternehmen des Organträgers;

Finanzgericht München

IM NAMEN DES VOLKES

Urteil

In der Streitsache

prozessbevollmächtigt:

Klägerin

gegen

Beklagter

wegen
Umsatzsteuer 2001

hat der 3. Senat des Finanzgerichts München durch

den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht
die Richter am Finanzgericht sowie
die ehrenamtlichen Richter

auf Grund der mündlichen Verhandlung vom 13. März 2013 für Recht erkannt:

1. Die Umsatzsteuer für 2001 der Klägerin wird unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids vom 9. Dezember 2009 auf € festgesetzt.
2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
4. Die Revision wird zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof schriftlich einzulegen. Die Revisionsschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen.

Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite "www.bundesfinanzhof.de" lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Als Bevollmächtigte sind nur Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer zugelassen; zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer sind. Ein Beteiligter, der nach Maßgabe des vorhergehenden Satzes zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten.

Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089 / 92 31-201.

Gründe:

I.

Streitig ist, ob die im Streitjahr von der Klägerin sowie der A GmbH an die B GmbH & Co KG (bzw. die B GmbH) sowie die C GmbH & Co KG (bzw. die C GmbH) erbrachten Leistungen steuerpflichtige Umsätze oder nichtsteuerbare Innenleistungen darstellen.

Satzungsgemäßer Gegenstand des Unternehmens der mit Satzung vom als gegründeten Klägerin waren Einrichtung, Betrieb, Beratung und Verwaltung von Fach- und Rehabilitationskliniken, ärztlichen Versorgungs- und gesundheitstechnischen Einrichtungen, von Senioren- und Pflegeheimen sowie des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes.

Die Klägerin war alleinige Gesellschafterin der Altenheimbetriebsgesellschaften B GmbH und C GmbH, der Catering- und Reinigungsleistungen erbringenden Servicegesellschaft A GmbH (nachfolgend: A GmbH) sowie der D GmbH, die mit Gesellschafterbeschluss vom 1. Februar 2001 in E GmbH umfirmierte (nachfolgend: E GmbH).

Geschäftsführer der E GmbH war im Streitjahr Herr X, Geschäftsführer der A GmbH war im Streitjahr Herr Y. Herr X war im Streitjahr zudem bei der Klägerin angestellt, Herr Y war im Streitjahr zum vertretungsbefugten Generalbevollmächtigten der Klägerin bestellt.

Mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 14. August 2000 (im Handelsregister eingetragen am 20. September 2000 bzw. 17. Oktober 2000) wurden die B GmbH in die B GmbH & Co KG (nachfolgend: B KG) sowie die C GmbH in die C GmbH & Co KG (nachfolgend: C KG) umgewandelt. Nach dieser Umwandlung waren jeweils die Klägerin als Kommanditistin sowie die E GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin an der B KG sowie der C KG beteiligt.

Mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 1. Februar 2001 (im Handelsregister eingetragen am 21. März 2001) brachte die Klägerin ihre Anteile an der B KG sowie der C KG gegen Gewährung neuer Anteile in die E GmbH ein. Die Einbringung erfolgte mit Rückwirkung zum 19. September 2000 (C KG) bzw. 16. Oktober 2000 (B KG).

In ihrer am 2. August 2004 (Frühleerung) eingereichten Umsatzsteuererklärung für 2001, der der Beklagte (das Finanzamt –FA-) zustimmte, errechnete die Klägerin ihre Umsatzsteuer mit dem Betrag von €.

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung (Bericht vom 3. Dezember 2007) setzte das FA die Umsatzsteuer für 2001 mit nach § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid vom 15. April 2008 auf den Betrag von € fest. Hierbei behandelte das FA die im Streitjahr von der Klägerin sowie der A GmbH an die B KG sowie die C KG erbrachten entgeltlichen Leistungen in Höhe von DM als steuerpflichtig. Das FA verwies hierbei auf die Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach die B KG sowie die C KG nach ihrer Umwandlung in Personengesellschaften nicht mehr gem. § 2 Abs. 2 Nummer 2 UStG in das Unternehmen der Klägerin eingegliedert sein konnten und deshalb die von der A GmbH an sie erbrachten Umsätze steuerbare und steuerpflichtige Außenumsätze darstellten.

Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 9. Dezember 2009 als unbegründet zurück.

Hiergegen hat die Klägerin Klage erhoben.

Zur Begründung trägt die Klägerin im Wesentlichen vor, dass die Voraussetzungen einer Organschaft vorlägen. Zwar beschränke die Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nummer 2 UStG den Anwendungsbereich der Organschaft auf Kapitalgesellschaften als mögliche Organgesellschaften, aber damit verstoße diese Vorschrift gegen Art. 11 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie und stehe dem Grundsatz der Rechtsform- und Wettbewerbsneutralität entgegen. Jedenfalls entfalte die Einbringung der B KG sowie der C KG in die E GmbH steuerrechtliche Rückwirkung auf den 19. September 2000 (C KG) bzw. 16. Oktober 2000 (B KG) und begründe damit ein Organschaftsverhältnis.

Im Übrigen wird auf die Schriftsätze der Klägerin vom 11. Januar 2010, 12. Januar 2010, 11. Januar 2013 sowie 8. März 2013 verwiesen.

Die Klägerin beantragt,

die Umsatzsteuer für 2001 unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids vom 15. April 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Dezember 2009 auf € herabzusetzen,

hilfsweise

die Revision zuzulassen

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise

die Revision zuzulassen.

Das FA bezieht sich zur Klageerwiderung im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend dazu vor, dass sich die Klägerin nicht direkt auf Art. 4 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG berufen könne, da dem nationalen Gesetzgeber insoweit ein Umsetzungsermessensspielraum eingeräumt sei und sich die Regelung des § 2 Abs. 2 Nummer 2 UStG im Rahmen des eingeräumten Ermessens bewege.

Im Übrigen wird auf den Schriftsatz des FA vom 1. März 2010 verwiesen.

Auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung wird Bezug genommen.

II.

Die Klage ist begründet. Die von der Klägerin und der Organgesellschaft A GmbH an die B KG sowie die C KG erbrachten entgeltlichen Leistungen unterliegen als sog. Inenumsätze nicht der Umsatzsteuer, da die beiden Kommanditgesellschaften als Organgesellschaften der Klägerin zu behandeln sind.

1. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nach § 2 Abs. 2 Nummer 2 Satz 1 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 (Organschaft).

Unionsrechtlich beruht diese Vorschrift auf Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der im Streitjahr anwendbaren Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG. Danach können die Mitgliedstaaten im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, jedoch durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

Die Ausübung der Ermächtigung, "Personen ... als einen Steuerpflichtigen zu behandeln", führt zu einer "Verschmelzung zu einem einzigen Steuerpflichtigen[, die] es ausschließt, dass die untergeordneten Personen weiterhin getrennt Mehrwertsteuererklärungen abgeben und

innerhalb und außerhalb ihres Konzerns weiter als Steuerpflichtige angesehen werden, da nur der einzige Steuerpflichtige befugt ist, diese Erklärungen abzugeben" (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 22. Mai 2008 C-162/07, Ampliscientifica und Amplifin, Slg. 2008, I-4019 Rdnr. 19). Dementsprechend setzt die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG erforderliche Eingliederung in ein anderes Unternehmen ein Verhältnis der Über- und Unterordnung zwischen einer Organgesellschaft als "untergeordneter Person" und dem sog. Organträger voraus (Urteile des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 18. Dezember 1996 XI R 25/94, BStBl II 1997, 441; vom 19. Mai 2005 V R 31/03, BStBl II 2005, 671; vom 3. April 2008 V R 76/05, BStBl II 2008, 905 und vom 22. April 2010 V R 9/09, BFH/NV 2010, 1581).

Die Eingliederungsvoraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG dienen der Feststellung, ob das für die Organschaft erforderliche Über- und Unterordnungsverhältnis vorliegt, das zur Verschmelzung zu nur einem einzigen Steuerpflichtigen führt.

2. Im Streitfall sind die von der A GmbH an die B KG sowie die C KG erbrachten Umsätze in Höhe von DM nicht steuerbar und steuerpflichtig, da diese Unternehmen gem. § 2 Abs. 2 Nummer 2 UStG in das Unternehmen der Klägerin eingebunden sind.

a) Die Klägerin ist Unternehmerin im Sinne des § 2 UStG. Sie betätigte sich im Streitjahr nicht lediglich als geschäftsleitende Holding, sondern erbrachte ausweislich ihres Vortrags in der mündlichen Verhandlung, an dem der Senat nicht zweifelt, an die mit ihr verbundenen Unternehmen Leistungen gegen Entgelt auf den Gebieten Controlling, Finanzbuchhaltung, steuerliche und rechtliche Beratung, IT, Facilitymanagement sowie Personalverwaltung. Der B KG überließ sie zudem mobile Pflegeplatzausstattungen gegen Entgelt.

b) Die A GmbH, die B KG sowie die C KG sind organisatorisch in das Unternehmen der Klägerin eingegliedert.

aa) Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wahrnimmt, wobei er die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschen muss (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 5. Dezember 2007 V R 26/06, BStBl II 2008, 451; vom 14. Februar 2008 V R 12, 13/06, BFH/NV 2008, 1365 und vom 3. April 2008 V R 76/05, BStBl II 2008, 905).

Die organisatorische Eingliederung setzt dabei in aller Regel eine personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraus. Neben diesem Regelfall kann sich die organisatorische Eingliederung auch daraus ergeben, dass leitende

Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind. Demgegenüber reicht es nicht aus, dass ein leitender Mitarbeiter des Mehrheitsgesellschafters nur Prokurist bei der möglichen Organgesellschaft ist, während es sich beim einzigen Geschäftsführer der möglichen Organgesellschaft um eine Person handelt, die weder Mitglied der Geschäftsführung noch leitender Angehöriger des Mehrheitsgesellschafters war (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 2010 V R 7/10, BStBl II 2011, 391).

bb) Danach sind die B KG und die C KG organisatorisch mit der Klägerin verflochten. Denn im Streitfall übte der Geschäftsführer der E GmbH, Herr X, der zudem auch die Geschäfte der B GmbH sowie C GmbH führte, eine leitende Stellung bei der Klägerin aus. Dies ergibt sich zur Überzeugung des Senats aus dem vorgelegten Schreiben der Klägerin an diesen vom 7. Januar 2000, wonach ihm ab Dezember 1999 die Geschäftsführung aller von der Klägerin betriebenen Einrichtungen auf Basis der Kompetenzregelungen "Geschäftsleitung operatives Geschäft" übertragen wurde. Da ferner nur die von X geführte E GmbH zur Geschäftsführung der beiden Kommanditgesellschaften befugt war, ist auch insoweit der organisatorische Einfluss der Klägerin gesichert.

cc) Die A GmbH ist ebenfalls organisatorisch in die Klägerin eingegliedert. Der Geschäftsführer der A GmbH, Herr Y, war mit Vertrag vom 21. August 1999 zum Generalbevollmächtigten der Klägerin bestellt und übte damit ebenfalls eine leitende Stellung bei ihr aus. Andernfalls müsste die Klage schon deshalb (teilweise) Erfolg haben, da die Umsätze der A GmbH der Klägerin nicht zugerechnet werden könnten.

c) Die A GmbH, die B KG sowie die C KG sind wirtschaftlich in das Unternehmen der Klägerin eingegliedert.

aa) Für die wirtschaftliche Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG müssen die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sein. Dabei kann die wirtschaftliche Eingliederung auf entgeltlichen Leistungen des Mehrheitsgesellschafters (Organträger) gegenüber seiner Tochtergesellschaft (Organgesellschaft) beruhen, wenn diesen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche (geringfügige) Bedeutung zukommt (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 26/09, BStBl II 2010, 1114). Es ist dann im Regelfall davon auszugehen, dass der Organträger aufgrund derartiger Leistungen auf die Organgesellschaft Einfluss nehmen kann, für ihn auch aufgrund der Möglichkeit zur Beendigung dieser Leistungsbeziehung eine "beherrschende Stellung" besteht (BFH-Urteil vom 9. September 1993 V R 124/89, BStBl II 1994, 129) und somit für ihn "besondere Einwirkungsmöglichkeiten" vorliegen (BFH-Urteil vom 25. Juni 1998 V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534).

bb) Die A GmbH, die B KG sowie die C KG sind dem entsprechend wirtschaftlich mit der Klägerin verflochten.

Im Streitfall erbrachte die Klägerin an die A GmbH, die B KG sowie die C KG entgeltliche Leistungen auf den Gebieten Controlling, Finanzbuchhaltung, steuerliche und rechtliche Beratung, IT, Facilitymanagement sowie Personalverwaltung; diesen zentralen Verwaltungsleistungen kommt für das Unternehmen der og. Gesellschaften eine nicht nur unwesentliche Bedeutung zu. Umgekehrt übernahmen die B KG und C KG mit dem Betrieb von Altenheimen sowie die A GmbH als Servicegesellschaft für Catering- und Reinigungsleistungen für die Klägerin Teile deren Kerngeschäfts.

d) Die A GmbH, die B KG sowie die C KG sind finanziell in das Unternehmen der Klägerin eingegliedert.

aa) Finanziell muss der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt sein, dass er seinen Willen durch Mehrheitsbeschluss in der Gesellschafterversammlung durchsetzen kann (BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 V R 53/10, BFH/NV 2011, 2195 m.w.N.).

bb) Im Streitfall war die Klägerin im Streitjahr zu 100% an der E GmbH sowie an der A GmbH beteiligt. Die E GmbH war wiederum Komplementärin der B KG sowie der C KG. Aus diesem Grunde konnte die Klägerin ihren Willen in der Gesellschafterversammlung der E GmbH sowie an der A GmbH unmittelbar durchsetzen und über die E GmbH als Komplementärin mittelbar bei der B KG sowie der C KG. Zudem war die Klägerin alleinige Kommanditistin der beiden Kommanditgesellschaften.

e) Der Eingliederung der B KG sowie der C KG steht nicht entgegen, dass diese Unternehmen keine juristischen Personen sind.

aa) Zwar beschränkt § 2 Abs. 2 Nummer 2 Satz 1 UStG seinem eindeutigen Wortlaut nach die Anwendbarkeit der organschaftlichen Zurechnung (mit der Folge auch der mangelnden Steuerbarkeit der Innenleistungen) auf juristische Personen als Organgesellschaften.

Auch ist eine Rückbeziehung der Einbringung der Anteile der Klägerin an den beiden Kommanditgesellschaften in die E GmbH umsatzsteuerrechtlich nicht zulässig (vgl. BFH-Urteil vom 10. Dezember 2008 XI R 1/08, BStBl II 2009, 1026).

bb) Die Regelung des § 2 Abs. 2 Nummer 2 Satz 1 UStG ist jedoch – nachdem sich die Klägerin darauf berufen hat – unionsrechtskonform dahingehend zu erweitern, dass –wie im Streitfall– auch eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co KG in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert sein kann.

aaa) Nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, müssen die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Bestimmungen der Richtlinie 77/388/EWG die ihr zugrunde liegenden allgemeinen Grundsätze, insbesondere den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, beachten (z.B. EuGH-Urteile vom 12. Januar 2006 C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Slg. 2006, I-589, und vom 28. Juni 2007 C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc, Slg. 2007, I-5517; BFH-Urteile vom 26. September 2007 V R 54/05, BStBl II 2008, 262 sowie vom 16. April 2008 XI R 73/07, BStBl II 2009, 1024). Dies gilt auch, wenn Mitgliedstaaten von Ermächtigungen Gebrauch machen, die ihnen die Richtlinie 77/388/EWG einräumt (BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 V R 36/08, BFH/NV 2011, 316).

Der Grundsatz der Steuerneutralität (vgl. EuGH-Urteil vom 22. Mai 2008 Rs. C-162/07, Ampliscientifica und Amplifin, Slg. 2008, I-4019 zu Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG:) verlangt in seiner Ausprägung der Rechtsformneutralität (vgl. dazu EuGH-Urteil vom 10. September 2002 Rs. C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833 sowie BFH-Urteil vom 14. Mai 2008 XI R 70/07, BStBl II 2008, 912), dass die Rechtsform des Steuerpflichtigen im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich unerheblich ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26. September 2007 V R 54/05, BFHE 219, 241, BStBl II 2008, 262, unter II.1.b, m.w.N.; Birkenfeld, UR 2008, 2, 5, m.w.N.) und gebietet eine weitgehende Gleichbehandlung von Kapital- und Personengesellschaften (vgl. BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 XI R 43/08, BStBl II 2011, 600 m.w.N.).

bbb) Es ist nicht mit dem Grundsatz der Rechtsformneutralität vereinbar, die Wirkung der Organshaft auf eine juristische Person als Organgesellschaft zu beschränken.

Die für das Vorliegen einer Organshaft erforderliche Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger ist jedenfalls bei der im Streitfall vorliegenden, vom gesetzlichen Leitbild der Personengesellschaft abweichenden, kapitalistisch strukturierten Personengesellschaft ebenfalls gegeben (so auch Stadie in Rau/Dürwächter, UStG, § 2 Rz. 840; weitergehend bejaht Birkenfeld, UR 2010, 198, 202 die allgemeine Eignung von Personengesellschaften als Organgesellschaft). Denn eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co KG kann wie eine juristische Person - anders als eine natürliche Person oder eine lediglich aus natürlichen Personen bestehende Personengesellschaft – unselbständig dem Willen eines anderen Rechtsträgers (nämlich des Organträgers) unterworfen sein, da

bei ihr lediglich einD GmbH und damit eine juristische Person als Komplementärin gem. § 164 des Handelsgesetzbuchs (HGB) die Geschäfte führt.

Zum selben Ergebnis gelangt man im Streitfall, wenn man Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG dahingehend versteht, dass diese Vorschrift den Mitgliedsstaaten zwar ein Ermessen bezüglich der Einführung der Organschaft einräumt, jedoch im Fall des Gebrauchmachens von dieser Ermächtigung Einschränkungen des Anwendungsbereichs (wie hier die Beschränkung auf juristische Personen als Organgesellschaften) als unzulässig ansieht (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts beim Gerichtshof der Europäischen Union vom 27. November 2012 in der Rechtssache C-480/10 Europäische Kommission gegen Königreich Schweden zur inhaltlich gleichlautenden Vorschrift des Art. 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem).

f) Ob das FA lediglich die im Streitjahr bis zum Zeitpunkt der Eintragung der formwechselnden Umwandlung in das Handelsregister am 21. März 2001 erbrachten Leistungen der Klägerin sowie der A GmbH an die B KG sowie die C KG als steuerpflichtig behandelt hat oder auch die im Zeitraum danach an deren Rechtsnachfolgerinnen, nämlich die B GmbH sowie die C GmbH erbrachten Leistungen, kann deshalb offenbleiben.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

4. Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nummer 1 FGO zugelassen, da die Sache grundsätzliche Bedeutung hat.