

---

**Datum:** 19.05.2015  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 496/11 U  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2015:0519.15K496.11U.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

**Tatbestand:**

- Streitig ist, ob die in den Jahren 2003 und 2004 erbrachten sonstigen Leistungen (Zurverfügungstellung von Praxisräumen, medizinischen Einrichtungen, Apparaten und Personal) der Klägerin (Klin.) gegenüber der Partnerschaftsgesellschaft L & Partner (im Folgenden: L & Partner), der Partnerschaftsgesellschaft Q & Partner (im Folgenden: Q & Partner) und der L & Q XY GbR (im Folgenden: XY GbR) nach § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG umsatzsteuerfrei sind. 1 2
- Mit schriftlichem Vertrag vom 26.06.2002, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, wurde die Klin. als zahnärztliche Kooperationsgemeinschaft in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) gegründet. 3
- Die Parteien sind im Vertrag wie folgt benannt: 4
- „1. X L handelt für sich selbst und stellvertretend als alleinvertretungsberechtigter Partner für die zahnärztliche Partnerschaftsgesellschaft L & Partner – nachfolgend Gesellschafter 1 oder L 5
2. J Q - nachfolgend Gesellschafter 2 oder Q". 6

Nach der Präambel zu diesem Vertrag wollten die Gesellschafter die nachfolgend dargestellten zahnmedizinischen Tätigkeiten in den Räumen der A-Klinik, A-Str. 30 ausüben:	7
„1. Betrieb einer vertrags- und privat Zahnärztlichen Praxis des Gesellschafters 2,	8
2. Betrieb ausgelagerter Praxisräume der Partnerschaftsgesellschaft L & Partner.	9
3. Leitung der zahnmedizinischen Abteilung der A-Klinik durch die Gesellschafter 1 und 2 unter Beteiligung gesellschaftsexterner Zahnärzte und Ärzte.	10
4. Betrieb der privat Zahnärztlichen Ambulanz der A-Klinik.	11
Zu den beiden erstgenannten Zwecken stellen die Gesellschafter der Gesellschaft die von ihnen jeweils von der A-Klinik GmbH & Co. KG angemieteten Räumlichkeiten zur Verfügung. Für die Tätigkeit zu 3. wird die Gesellschaft einen Mietvertrag mit der A-Klinik schließen. Im Übrigen wird die Gesellschaft sämtliche der zum Betrieb der zuvor genannten Zahnärztlichen Tätigkeiten erforderlichen Betriebsmittel, Gegenstände des Anlagevermögens etc. zur Verfügung stellen und den notwendigen Finanzierungsbedarf abdecken.“	12
Nach § 4 des Vertrages wurden die von der Gesellschaft angeschafften Vermögensgegenstände gemeinschaftliches Eigentum der Gesellschafter. Die Benutzung der Gegenstände stand jedem Gesellschafter im selben Umfang zu. Nach § 7 des Vertrages hatten die Gesellschafter die für die Gründung des Gesellschaftszwecks erforderlichen Beiträge zu gleichen Teilen durch Einlagen zu erbringen und waren am Vermögen der Gesellschaft zu gleichen Teilen beteiligt. Die laufenden Betriebskosten waren von den Gesellschaftern in dem Umfang zu tragen, in dem sie Gemeinschaftseinrichtungen in Anspruch nahmen. Sie sollten hierzu kostendeckende Beiträge entrichten, die jeweils am Schluss eines Kalenderjahres endgültig festgesetzt werden sollten (§ 8 Abs. 1 des Vertrages). Die Art der laufenden Betriebskosten war in § 8 Abs. 2 geregelt.	13
Zur Geschäftsführung und Vertretung waren die Gesellschafter 1 und 2 jeweils einzeln berechtigt (§ 9 des Vertrages). Nach § 14 des Vertrages hatte die Gesellschaft am 01.04.2002 begonnen.	14
Unterzeichnet ist der Vertrag von X L (im Folgenden: X L ) als „Gesellschafter 1/L“ und J Q (im Folgenden: J Q ) als „Gesellschafter 2/Q“.	15
Der Vertrag vom 26.06.2002 wurde am 12.12.2002 insofern geändert, als die in § 11 Ziff. 3 genannte Befristung bis zum 31.12.2003 verlängert wurde. Nunmehr sind folgende Vertragspartner aufgeführt „1. X L handelt für sich selbst und stellvertretend als alleinvertretungsberechtigter Partner für die Zahnärztliche Partnerschaftsgesellschaft L & Partner -nachfolgend Gesellschafter 1 oder L, 2. J Q handelt für sich selbst und stellvertretend als alleinvertretungsberechtigter Partner für die Zahnärztliche Partnerschaftsgesellschaft Q & Partner nachfolgend Gesellschafter 2 oder Q“.	16
Bereits am 30.04.2002 hatten die A-Klinik und die Klin. einen Mietvertrag über die im Hause A-Straße 30/32 liegenden Räume zum Betrieb einer Zahnmedizinischen Abteilung innerhalb der A-Klinik abgeschlossen. Des Weiteren existieren Mietverträge zwischen der A-Klinik und J Q über die Überlassung von Räumen zum Betrieb einer vertrags- und privat Zahnärztlichen Praxis im Haus A-Straße 30/32 (24.06.2002) und zwischen der A-Klinik und der L & Partner über die Überlassung von Räumen zum Betrieb ausgelagerter Praxisräume zu der bestehenden Gemeinschaftspraxis im Haus A-Str. 30/32 (10.05.2002).	17

Mit Beschlüssen vom 15.09.2000 und 06.12.2001 hatten die Gesellschafter der Partnerschaftsgesellschaft L & Partner die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft in allen wirtschaftlichen Angelegenheiten auf X L übertragen. Mit weiterem Beschluss vom 15.04.2002 hatten die Partner vereinbart, dass die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis bezüglich der Ausgestaltung der Rechtsverhältnisse im Zusammenhang mit der beabsichtigten Einrichtung ausgelagerter Praxisräume in der A-Klinik auf X L übertragen wurde. X L sollte die zahnärztliche Tätigkeit in den Praxisräumen übernehmen. Die Einnahmen aus der Tätigkeit in den ausgelagerten Praxisräumen sollten ausschließlich X L zustehen. Im Gegenzug verpflichtete sich dieser, im Innenverhältnis sämtliche Verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit der Tätigkeit in den ausgelagerten Praxisräumen entstehen, zu übernehmen.	18
Mit Vertrag vom 19.11.2002, auf den wegen der weiteren Einzelheiten verwiesen wird, wurde zum 1.1.2003 von J Q und D T die zahnärztliche Partnerschaftsgesellschaft „Q & Partner, Zahnärzte“ gegründet. Mit Gesellschafterbeschluss vom 26.11.2002 beschlossen die Partner der Q & Partner, dass die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis bezüglich der Ausgestaltung der Rechtsverhältnisse im Zusammenhang mit der Klin. und bezüglich der Ausgestaltung der Rechtsverhältnisse im Zusammenhang mit der XY GbR in der A-Klinik auf J Q übertragen werde. J Q verpflichtete sich im Innenverhältnis sämtliche Verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit der Ausübung der genannten Tätigkeiten entstehen würden, zu übernehmen. Die Einnahmen aus der Tätigkeit im Zusammenhang mit der XY GbR in der A-Klinik sollten ausschließlich J Q zustehen.	19
Nach dem Vertrag über den Beitritt der „B & Partner, vertreten durch N B und Herrn J Q “ zum 1.8.2006 zu der Klin. vom 21.09.2006 sollten im Zeitpunkt des Beitritts folgende Gesellschafter der Klin. sein:	20
„L &, Partner,	21
XY GbR,	22
Q & Partner“.	23
In den Anlagen FB zu den Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2001 bis 2006 wurden folgende Angaben zu den Feststellungsbeteiligten an der Klin. gemacht: X L zu 50 v.H. und J Q zu 50 v.H. Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre gab die Klin. nicht ab.	24
In den Streitjahren wurde die Praxiseinrichtung der Klin. durch die L & Partner, Q & Partner, und die XY GbR unter Kostenumlage genutzt. Des Weiteren übernahm die Klin. Buchhaltungsaufgaben, Sekretariatsarbeiten, Marketing und Systembetreuung für die XY GbR (BP-Akte, 60).	25
Eine für die Jahre 2002 bis 2004 durchgeführte Außenprüfung (Ap), gelangte ausweislich des Prüfungsberichtes vom 19.12.2007, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, zu dem Ergebnis, dass nach den vorliegenden Verträgen nebst Nachträgen und der bisher praktizierten Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen lediglich X L und J Q zu je 50 v.H. Beteiligte der Klin. gewesen seien. Den anderslautenden Einlassungen der Klin., auch die Partnerschaftsgesellschaften L & Partner und Q & Partner (ab 01.01.2003) sowie die L & Q XY GbR (XY GbR) seien Gesellschafter der Klin. sei nicht zu folgen. Die Klin. sei Unternehmerin. Die von ihr erbrachten Leistungen seien im Rahmen eines Leistungsaustausches an Praxen erbracht worden, die nicht Mitglied der Klin. seien. Lediglich	26

die auf die im Wirtschaftsjahr 2002 auf die Einzelpraxis J Q entfallende Kostenumlage sei gem. § 4 Nr. 12 UStG von der Umsatzsteuer zu befreien.

Der Bekl. folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte erstmalig Umsatzsteuer mit Bescheiden vom 16.05.2008 i.H.v. 117.436 Euro für 2003 und i.H.v. 165.696,73 Euro für Jahr 2004 fest. 27

Gegen diese Bescheide legte die Klin. am 23.05.2008 Einsprüche ein. Bei der Klin. handele es sich um eine Gesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht, an der X L , J Q , die L & Partner, die Q & Partner und die XY GbR beteiligt seien. Da die Klin. Leistungen ausschließlich an ihre Mitglieder erbringe, seien die Leistungen gem. § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG von der Umsatzsteuer befreit. In der Präambel des Vertrages der Klin. werde klargestellt, dass die Gesellschafter, nämlich J Q und X L , der für sich selbst und die L & Partner handele, sich zum Betrieb der Zahnarztpraxis des J Q ,der ausgelagerten Praxisräume der L & Partner , der Leitung der zahnmedizinischen Abteilung der A-Klinik und der privatärztlichen Ambulanz der A-Klinik zusammen geschlossen hätten. Damit sei der Wille der Beteiligten, nämlich dass alle in 2002 vorhandenen Gesellschaften Vertragspartner werden sollten, klar dargelegt. X L sei angesichts des Gesellschafterbeschlusses vom 07.04.2002 auch berechtigt gewesen, den Gesellschaftsvertrag mit der Klin. rechtswirksam zu unterzeichnen. Die Beteiligung der L & Partner an der Klin. führe für alle Partner zu Mitunternehmerisiko und damit zur Mitunternehmerschaft. Damit sei die L & Partner Gesellschafterin der Klin. mit einer Beteiligung von jedenfalls mehr als 0 v.H. Die Leistungen der Klin. an sie seien dementsprechend nach § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG steuerfrei. Gleiches gelte für die Q & Partner. 28

Der Bekl. wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 26.01.2011 als unbegründet zurück. Er führte im Wesentlichen Folgendes aus: Soweit eine Praxis- und Apparategemeinschaft Umsätze an eine Person erbringe, die nicht Mitglied sei, seien diese Umsätze nicht nach § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG steuerfrei. So liege der Fall hier. Die L & Partner und Q & Partner sowie die XY GbR seien nicht Mitglieder der Klin. Mitglieder seien ausschließlich die Herren X L und J Q . Nach dem Gründungsvertrag hätten sich die Parteien zu Ziff. 1 und 2 zu der Klin. in Form einer GbR zusammengeschlossen: Parteien seien die Gesellschafter 1 (L) und 2 (Q). Nur soweit diese beiden Personen persönlich betroffen sind, würden sie als Gesellschafter bezeichnet. Sollte mit der Benennung der Partnerschaftsgesellschaft L & Partner beabsichtigt gewesen sein, auch diese als Gesellschafterin aufzunehmen, hätte es nahegelegen, sie deutlich als Gesellschafterin zu benennen Nach dem vorliegenden Gesellschafterbeschluss der Partnerschaftsgesellschaft L & Partner vom 15.04.2002 müsse davon ausgegangen werden, dass den übrigen Partnern der Wille gefehlt habe, sich an der Klin. zu beteiligen. Sie seien sich nämlich darüber einig gewesen, dass X L die zahnärztlichen Tätigkeiten in den ausgelagerten Praxisräumen übertragen werde und diese Einnahmen ausschließlich ihm zustünden. Im Gegenzug habe sich X L verpflichtet, im Innenverhältnis sämtliche Verbindlichkeiten in Zusammenhang mit der Tätigkeit in den ausgelagerten Praxisräumlichkeiten zu übernehmen. 29

Dem entsprächen auch die Regelungen in § 7 des Gründungsvertrages. Danach hätten die Gesellschafter die für die Gründung des Gesellschaftszweckes erforderlichen Beiträge zu gleichen Teilen durch Einlagen zu erbringen. Am Vermögen der Gesellschaft seien die Gesellschafter zu gleichen Teilen beteiligt. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung seien Einlagen in das Gesamthandvermögen nur durch X L und J Q erbracht worden. 30

Durch das Grundsatzurteil des BGH vom 29.01.2001 komme nunmehr auch der GbR partielle Rechtsfähigkeit zu. Die GbR könne als solche in ihrer jeweiligen Gesellschafter- 31

Zusammensetzung Vertragspartner werden und sich hiernach auch an anderen Personengesellschaften beteiligen. Eine solche Beteiligung einer GbR an einer anderen Personengesellschaft liege jedoch nur dann vor, wenn der GbR die Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft, das Finanzierungsrisiko und die damit verbundenen Kosten auch anteilig zuzurechnen seien. Nur unter diesen Voraussetzungen könne von einer Mitgliedschaft i.S.d. § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG gesprochen werden. Diese Voraussetzungen lägen aber im Hinblick auf § 7 des Gründungsvertrages weder bei den Partnerschaftsgesellschaften L & Partner und Q & Partner noch bei der XY GbR vor.

Der in der Präambel zu dem Vertrag über den Beitritt der B & Partner aufgeführte Gesellschafterbestand sei nicht nachvollziehbar. Zum einen sollte nunmehr Gesellschafterin die XY GbR sein, zum anderen fehlen die ursprünglichen Gesellschafter X L und J Q . Vertragliche Abmachungen darüber, dass nunmehr auch die XY GbR Gesellschafterin der Klin. sein solle, seien weder dem Gründungsvertrag vom 25.06.2002 noch dessen Änderung vom 12.12.2002 zu entnehmen. Schließlich werde darauf hingewiesen, dass die Beteiligten bei Abgabe Ihrer Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2001 bis 2006 selber davon ausgegangen seien, dass nur die Herren X L und J Q zu je 50 v.H. beteiligt seien. 32

Die Klin. hat daraufhin die vorliegende Klage erhoben. Zur Begründung hat sie zunächst Folgendes vorgetragen: 33

In den Anlagen Feststellungsbeteiligte (FB) zu den Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2001 bis 2006 seien in Abstimmung mit dem Bekl. J Q und X L als Feststellungsbeteiligte zu jeweils 50 v.H. angegeben, weil allein diese am Vermögen der Klin. durch Erbringung entsprechender Einlagen am Vermögen der Klin. beteiligt gewesen seien. 34

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 S. 2 UStG sei auf die Umsätze der Klin. auch insoweit anwendbar, als diese Leistungen gegenüber der L & Partner, der Q & Partner (ab 01.01.2003) und der XY GbR erbracht habe, denn bei den vorgenannten Personengesellschaften handele es sich sämtlich um eigene Mitglieder der Klin. im Sinne von § 4 Nr. 14 S. 2 UStG, die die Leistungen der Klin. auch unmittelbar zur Ausführung der § 4 Nr. 14 S. 2 UStG steuerfreien Umsätze, nämlich Umsätze aus der Tätigkeit als Zahnarzt, verwendet hätten. 35

Entgegen der in der Einspruchsentscheidung vertretenen Auffassung, seien die o.g. Gesellschaften bereits seit Errichtung der Klin. mit Vertrag vom 26.06.2002 - die Q & Partner allerdings erst ab 01.01.2003 als Rechtsnachfolgerin der vorher beteiligten Einzelpraxis J Q - Gesellschafter und damit auch Mitglieder im Sinne von § 4 Nr. 14 S. 2 UStG derselben. Dass eine Beteiligung der o.g. Gesellschaften und der Einzelpraxis J Q von den Vertragsparteien gewollt gewesen sei, lasse sich im Wege der Vertragsauslegung aus den Vereinbarungen des Vertrages vom 26.06.2002 über die Errichtung der Klin. sowie aus den Gesamtumständen des Vertragsschlusses entnehmen. Eindeutig und auch unstreitig sei dies für die Einzelpraxis J Q , für die J Q im eigenen Namen aufgetreten sei. Als deren Rechtsnachfolgerin sei mit Wirkung zum 01.01.2003 auch die Q & Partner, die die Einzelpraxis J Q nach Beitritt des neuen Partners D T in denselben Räumlichkeiten und Betriebsmittel weitergeführt habe, Gesellschafterin der Klin. geworden. Zu diesem Zweck sei J Q auch mit Gesellschafterbeschluss der Q & Partner vom 26.11.2002 (vgl. Anlage 4) die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis bezüglich der Ausgestaltung der Rechtsverhältnisse im Zusammenhang mit der Klin. übertragen worden und deshalb habe J Q im Rahmen der Änderung des Gesellschaftsvertrages der Klin. durch Beschluss vom 36

12.12.2002 (Anlage 5) nicht nur für sich selbst, sondern gemäß dem Rubrum des Beschlusses auch ausdrücklich für die Q & Partner gehandelt, was nur Sinn mache, wenn diese spätestens ab dem 01.01.2003, also zu dem Zeitpunkt, in dem die Vertragsänderung habe in Kraft treten sollen, auch Gesellschafterin der Klin. habe werden sollen bzw. geworden sei.

Der Übergang der Gesellschafterstellung sei letztlich auch die Grundlage dafür, dass die Q & Partner die von der Klin. zur Verfügung gestellten Praxisräume, medizinischen Einrichtungen und Apparate und das Personal habe nutzen dürfen. Schließlich sei die Kostenumlage auf der Grundlage von § 8 des Gesellschaftsvertrages vom 26.06.2002 abgerechnet worden, was deutlich mache, dass auch die Q & Partner an den Gesellschaftsvertrag gebunden gewesen sei. Offensichtlich sei der Erwerb einer Beteiligung (ebenfalls ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen) auch im Hinblick auf die Partnerschaftsgesellschaft L & Partner, für die X L ausweislich des Wortlauts der Präambel des Vertrages als alleinvertretungsberechtigter Partner bei der Errichtung der Klin. ausdrücklich gehandelt habe. Dazu sei er gemäß Gesellschafterbeschluss der Partnerschaftsgesellschaft vom 15.09.2000, auf Grund dessen ihm die alleinige Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis bezüglich der Ausgestaltung der Rechtsverhältnisse im Zusammenhang mit den ausgelagerten Praxisräumen übertragen worden, ausdrücklich berechtigt gewesen. Dass X L insbesondere auch für die Partnerschaftsgesellschaft L & Partner gehandelt habe, ergebe sich zudem daraus, dass die übrigen Partner mit dem o.g. Beschluss von der Haftung für alle sich für die Ausgestaltung der Rechtsverhältnisse im Zusammenhang mit den ausgelagerten Praxisräumen ergebenden Verbindlichkeiten im Innenverhältnis freigestellt worden seien. Für eine solche Haftungsfreistellung hätte es ohne Beitritt der Partnerschaftsgesellschaft L & Partner als Gesellschafterin der Klin. keinen sachlich vernünftigen Grund gegeben. Die Tatsache, dass in dem Vertrag vom 26.06.2002 ausdrücklich aufgenommen wurde, dass X L nicht nur für sich selbst, sondern auch für die Partnerschaftsgesellschaft L & Partner handele, mache im Zusammenhang mit der Beschlussfassung zur Errichtung der Klin. auch nur Sinn, wenn der Vertretene - hier also die Partnerschaftsgesellschaft L & Partner - auch tatsächlich als Gesellschafter an der neu zu gründenden Klin. habe beteiligt werden sollen. Dass im nachfolgenden Halbsatz dann im Rahmen der Benennung der Beteiligten die einheitliche Kurzbezeichnung „nachfolgend Gesellschafter 1 L“ gewählt worden sei, stehe letztlich dem Erwerb der Gesellschafterstellung der Partnerschaftsgesellschaft L & Partner nicht entgegen.

Letztlich sei auch die XY GbR Gründungsgesellschafterin der Klin. geworden. Nach allgemeiner Auffassung seien im Falle der Beteiligung einer GbR - also hier der XY GbR - an einer anderen GbR, die Mitglieder der ersteren auch Gesellschafter der letzteren, zwar nicht einzeln, aber in ihrer Verbundenheit als gesamthänderischer Rechtsträger.

Da vertretungsberechtigte Gesellschafter der jeweiligen GbR's wiederum die beiden Vertragschließenden, die Herren X L und J Q gewesen seien, seien diese Gesellschaften entsprechend vertreten, so dass diese auch für die jeweiligen Gesellschaften rechtswirksam hätten handeln können. Deshalb hätten die Vertragschließenden bei der Formulierung des Vertrages auch darauf verzichtet, die in der Rechtsform der GbR geführten Gesellschaften der Herren X L und J Q expressis verbis als Gesellschafter zu bezeichnen. Vielmehr hätten unter der Kurzbezeichnung „nachfolgend Gesellschafter 1 L“ und „nachfolgend Gesellschafter 2 Q“ sämtliche Zahnarztpraxen etc. der Vertragsschließenden X L und J Q zusammengefasst werden sollen, da diese nach dem Sinn und Zweck der gewählten gesellschaftsrechtlichen Konstruktion sämtliche Gemeinschaftseinrichtungen der Klin. nutzen und dafür auch entsprechende Kostenumlagen im Umfang der Inanspruchnahme entrichten sollten.

Ohne eine solche gesellschaftsvertragliche Bindung der bezeichneten Zahnarztpraxen hätte auch ein zu hohes wirtschaftliches Risiko auf Seiten der investierenden Gesellschafter X L und J Q bestanden, so dass den bei Vertragsschluss handelnden Personen klar gewesen sei, dass gerade auch diese Praxen Gesellschafter und damit Mitglieder der Klin. sein sollten. Einer solchen Auslegung könne auch nicht entgegen gehalten werden, dass der BGH mit Urteil vom 29.01.2001 zuvor bereits entschieden hatte, dass die GbR als rechtsfähig anzuerkennen sei. Das Urteil sei zum einen nur relativ kurze Zeit vor dem Vertragsschluss ergangen und zudem habe dennoch wegen der langjährigen anderslautenden Rechtsprechung des BGH weiterhin eine gewisse Rechtsunsicherheit bestanden, wie weit die Rechtsfähigkeit der GbR im Einzelnen reiche. Deshalb seien in der Kurzbezeichnung der Gesellschafter in dem Vertrag nur die hinter diesen Gesellschaften stehenden natürlichen Personen X L und J Q , da diese unstreitig für die jeweilige Gesellschaft hätten handeln können, explizit bezeichnet worden. Folgerichtig sei dagegen in dem Wortlaut des Vertrages vom 26.06.2002 ausdrücklich aufgenommen worden, dass X L für die schon damals auf Grund ihrer Rechtsform rechtsfähige Partnerschaft-Gesellschaft L & Partner handle, während für die in der Rechtsform der GbR betriebenen Gesellschaften das Auftreten und Handeln der dahinter stehenden vertretungsberechtigten Gesellschafter für die Gesamthand - wegen der Zweifel an der Rechtsfähigkeit - als erforderlich, aber auch als ausreichend betrachtet worden sei.

Allein auf Grund der Tatsache, dass im Vertrag lediglich aus Vereinfachungsgründen für die weitere Bezeichnung nur „nachfolgend Gesellschafter 1 L“ und „nachfolgend Gesellschafter 2 Q“ verwendet worden sei, könne nicht der Schluss gezogen werden, dass allein die Herren X L und J Q und nicht die XY GbR Gesellschafter der Klin. geworden sind. Deutlicher wäre es zwar gewesen die Bezeichnung „nachfolgend Vertragsschließender 1 L“ bzw. „nachfolgend Vertragsschließender 2 Q“ zu wählen, weil diese für mehrere Vertragsparteien und damit mehrere Gesellschafter aufgetreten seien oder die vertretenen Gesellschaften ebenfalls mit einer Kurzbezeichnung zu versehen; es handle sich dabei aber lediglich um eine formale Unklarheit im Rahmen der aus Vereinfachungsgründen gewählten Kurzbezeichnung. Hier dürfe im Rahmen einer umfassenden am wahren Willen der Beteiligten ausgerichteten Vertragsauslegung nicht starr am Wortlaut der Kurzbezeichnung im dem Vertrag festgehalten werden.

41

Im Übrigen sei offensichtlich auch im Vertrag über den Beitritt der Praxis B & Partner vom 21.09.2006 ähnlich verfahren worden. Auch hier sei offenbar gemeint gewesen, dass die X L und J Q nicht nur für sich als Gesellschafter persönlich, sondern auch als jeweils geschäftsführungs- und vertretungsberechtigte Gesellschafter der hier in der Präambel auch ausdrücklich als zu dieser Zeit (weitere) Gesellschafter bezeichneten Gesellschaften, nämlich der Partnerschaftsgesellschaften L & Partner sowie Q & Partner und der XY GbR handelten. Die ausdrückliche Erwähnung der vorgenannten Gesellschaften als Gesellschafter der Klin. sei darüber hinaus auch als starkes Indiz dafür zu werten, dass diese bereits zuvor nach dem maßgeblichen Willen der Beteiligten Gesellschafter der Klin. gewesen seien. Unerheblich sei auch, dass in den Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2002 bis 2004 die Einkünfte der Klin. allein den Gesellschaftern X L und J Q zugeordnet worden seien. Es sei vor dem Hintergrund, dass die o.g. Gesellschafter ohnehin hinter den an der Klin. beteiligten Gesellschaften wiederum als deren alleinige Gesellschafter gestanden hätten, in Abstimmung mit dem Bekl. eine gesonderte Feststellung der Einkünfte auf Ebene der Klin. unterblieben; aus Vereinfachungsgründen seien die Einkünfte direkt den beiden allein am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust beteiligten Gesellschaftern X L und J Q direkt zugerechnet worden, um eine Feststellungsebene zu „sparen“.

42

Die Frage der Erforderlichkeit einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für die o.g. beteiligten Gesellschaften sei sogar in einem Gespräch des steuerlichen Beraters der Klin. mit dem damals für die Außenprüfung bei der Partnerschaftsgesellschaft L & Partner zuständigen Betriebsprüfer vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens vom 02.05.2001, IV A 4 - 5 0361/ - 4/01, welches dieser im vorliegenden Fall für einschlägig gehalten habe, erörtert worden. 43

Der Gesellschafterstellung der o.g. Gesellschaften steht ferner nicht entgegen, dass außer den Herren X L und J Q keine weiteren Personen bzw. Gesellschaften Beiträge zur Gründung der Klin. geleistet hätten. Das finanzielle Engagement seien diese persönlich eingegangen, weshalb auch nur diese am Gewinn und Verlust der Klin. beteiligt worden seien. Die anderen hier genannten Gesellschaften hätten aber ebenfalls einen gemeinsamen Zweck innerhalb der Klin., nämlich die zentrale Beschaffung und Gestellung der Praxisräume, medizinischer Einrichtungen und Apparate und von Personal zur Nutzung von Synergie- und Einspareffekten beim Betrieb gerade ihrer eigenen Zahnarztpraxen verfolgt. Dagegen verlange die Beitragspflicht im Sinne von §§ 705, 706 BGB keine Kapitalbeteiligung; diese könne entsprechend der hier konkludent erfolgten Vereinbarung der Gesellschafter auch 0 v.H. betragen (Palandt, BGB, § 706 Rz. 2), was zur Begründung einer Mitgliedschaft im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG genüge. 44

Zudem könne Beitrag im Sinne der o.g. Vorschriften auch jede Leistung, die der Förderung des gemeinsamen Zwecks diene, sein; dazu gehörten hier die von den einzelnen Praxen an die Klin. gemäß § 8 des Gesellschaftsvertrages vom 26.06.2002 zu zahlenden und von den betreffenden Gesellschaften auf der Grundlage dieses Gesellschaftsvertrages auch tatsächlich im Umfang der Inanspruchnahme der Gemeinschaftseinrichtungen entrichteten Betriebskosten. 45

Selbst wenn man wie der Bekl. der Auffassung sein sollte, dass die Gesellschafterstellung der o.g. Gesellschaften nicht ausdrücklich ihren Niederschlag im Wortlaut des Vertrages gefunden habe, so habe doch ein entsprechender Rechtsbindungswillen der Vertragsschließenden dahingehend, dass auch die von Ihnen maßgeblich verkörperten Gesellschaften bzw. Praxen Gesellschafter der Klin. werden sollten bestanden. Ein solcher Rechtsbindungswille könne auch konkludent zum Ausdruck gebracht werden (Palandt, BGB, § 705 Rz. 11) und sei hier insbesondere durch die Präambel des Vertrages dokumentiert worden. Nach dem Willen der bei Vertragsschluss Handelnden X L und J Q hätten neben Ihnen persönlich auch die zahnärztlichen Praxen etc., an denen diese beteiligt waren, Gesellschafter der Klin. werden sollen. Denn für diese hätten die Leistungen der Klin. erbracht werden sollen und nicht etwa (ausschließlich) für X L und J Q als Privatpersonen bzw. als allein praktizierende Zahnärzte. Schließlich sei es auch, selbst wenn man die Auffassung des Bekl. vertreten sollte, dass die genannten Praxen nicht Gesellschafter der Klin. geworden seien, gerade nach dem Sinn und Zweck des § 4 Nr. 14 S. 2 UStG geboten, die Leistungen der Klin. hier als steuerfrei anzusehen, da X L und J Q bereits als Einzelpersonen an der Klin. beteiligt gewesen seien und diese sowie auch sämtliche von diesen als deren Gesellschafter repräsentierten Praxen ärztliche und damit steuerbefreite Leistungen im Sinne von § 4 Nr. 14 S. 1 UStG erbringen würden. Es könne für die Befreiung keinen Unterschied machen, ob die Leistungen der Klin. direkt über ihre Mitglieder erbracht würden oder gegenüber eine im Übrigen steuerlich als transparent anzusehende Personengesellschaft, an der Mitglieder als natürliche Personen wiederum beteiligt seien. 46

Vertrete man die Auffassung des Bekl., dann dürfte ein etwaiger - hier allerdings bestrittener - „Formfehler“ bei der Bezeichnung der Vertragsparteien im Rahmen der Kurzbezeichnung im 47

Gesellschaftsvertrag - der im Übrigen auch mündlich oder gar konkludent jederzeit auch in Bezug auf den Gesellschafterbestand geändert werden könne zumindest nicht dazu führen, dass entgegen dem Sinn und Zweck der Befreiungsnorm, die den Willen des deutschen und europäischen Gesetzgebers nach einer umfassenden Befreiung ärztlicher Leistungen zum Zwecke der Wettbewerbsneutralität Ausdruck verleiht, eine Besteuerung dieser Umsätze vorgenommen werde. Der sachliche Grund der Umsatzsteuerbefreiung für ärztliche Leistungen und sonstige Heilberufe liegt vor allem in dem Zweck, die Sozialversicherungsträger von der Umsatzsteuer zu entlasten und damit die Kosten im Gesundheitswesen zu senken. Diesem Regelungszweck würde es eindeutig widersprechen, wenn die Leistungen der Klin. gegenüber den Partnerschaftsgesellschaften L & Partner und Q & Partner und der XY GbR der Umsatzsteuer unterworfen würden. Die vom Bekl. vertretene Umsatzsteuerpflicht der Leistungen der Klin. an die vorgenannten Praxen würde gerade entgegen dem Zweck der Befreiung des § 4 Nr. 14 S. 2 UStG und EWGRL 388/77 für diese erhebliche Wettbewerbsnachteile schaffen, weil für diese ein Vorsteuerabzug aus den von der Klin. erbrachten Leistungen nicht möglich wäre und diese damit wie ein Endverbraucher belastet würden. Zumindes müssten vor diesem Hintergrund sowie des Grundsatzes der steuerlichen Transparenz der GbR und des Gesetzeszwecks der Steuerbefreiung die Umsatzanteile insoweit steuerfrei sein, als diese anteilig auf die durch X L und J Q bei den einzelnen Praxen erbrachten steuerfreien Umsätze aus zahnärztlicher Tätigkeit entfallen würden. Dies sei zunächst auch von der Betriebsprüfung zumindest in Bezug auf die Partnerschaftsgesellschaften L & Partner und Q & Partner so gesehen worden.

Entgegen der Rechtsauffassung des Bekl. stünden die Gesellschafterbeschlüsse vom 26.11.2002 und 15.04.2002 über die „Haftungsfreistellung“ sowie die Leistung von Einlagen allein durch die Herren X L und J Q einer Auslegung der Vereinbarungen dahingehend, dass die Q & Partner als Rechtsnachfolgerin der Einzelpraxis J Q und die XY GbR Gesellschafter und damit Mitglieder der Klin. geworden seien, nicht zwingend entgegen. Aus Sicht der Klin. lasse die Tatsache, dass solche Haftungsfreistellungen bezüglich Verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit der Klin. entstünden, vereinbart worden seien, sehr wohl den Schluss zu, dass die Beteiligten in Bezug auf die von ihnen vertretenen Partnerschaftsgesellschaften von deren Mitgliedschaft an der Klin. ausgegangen seien. Aber auch die unbestritten vereinbarte schuldrechtliche Haftungsfreistellung in Bezug auf die Rechtsverhältnisse der betreffenden Partnerschaftsgesellschaften mit der Klin. mache letztlich nur dann Sinn, wenn überhaupt entsprechende Rechtsverhältnisse zwischen den vorgenannten Beteiligten in Betracht kommen könnten.

48

Auf Nachfrage des Gerichts hat die Klin. ihren Vortrag wie folgt ergänzt: Bei der Klin. hätten wöchentliche Ärztebesprechungen stattgefunden. Dort seien die monatlichen Zahlen und auch das Jahresergebnis besprochen und festgestellt worden. Schriftliche Gesellschafterbeschlüsse seien nicht abgefasst worden. Stattdessen seien in den regelmäßig stattfindenden Ärztebesprechungen u.a. auch die Ergebnisse und die Kosten anhand von betriebswirtschaftlichen Auswertungen etc. besprochen und auch Kostenverteilungsübersichten gefertigt worden, die dort von den Partnern unterschrieben und mit denen die dort aufgeführten Ergebnisse letztlich von diesen gebilligt worden seien. Beispielhaft würden die von den Partnern im Rahmen dieser Ärztebesprechungen u.a. regelmäßig unterschriebenen Kostenverteilungsübersichten für die Jahre 2002 bis 2004 übersandt (Anlage 3 zum Schriftsatz vom 24.04.2014). Wegen berufsrechtlicher Vorschriften (KZV-Zulassung bzw. Genehmigung) hätte jede Praxis einen eigenen Mietvertrag vorweisen müssen. Da die Privatambulanz (keine Kassenpatienten) keine KZV-Zulassung benötigt habe, sei für diese kein gesonderter Mietvertrag geschlossen worden. Die durch die Privatambulanz genutzten Flächen seien bereits im Mietvertrag der Klin. mit enthalten. Die

49

Mieten für die Praxisräume der XY GbR und der Q & Partner seien direkt vom Bankkonto der Klin. an die Vermieterin gezahlt worden, die Miete für die L & Partner sei dagegen im Wege des abgekürzten Zahlungsweges direkt von deren Bankkonto an die Vermieterin gezahlt worden. Nach § 8 Abs., 2 Buchst. b.) i.V.m. Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages der Klin. seien die Mieten für die Praxisräume nebst Einrichtungen von den Gesellschaftern der Klin. zu zahlen gewesen.

Ein schriftlicher GbR-Vertrag der XY GbR besteht nicht, da diese zunächst als zahnmedizinische Abteilung der A-Klinik habe betrieben werden sollen, was aus berufsrechtlicher Sicht jedoch dann nicht möglich gewesen sei. Es sei dann im hektischen Berufsalltag schlichtweg vergessen worden, einen entsprechenden schriftlichen Gesellschaftsvertrag abzufassen. Deren Existenz sei jedoch unzweifelhaft. Ausweislich der Präambel des Gesellschaftsvertrages der Klin. vom 26.06.2002 sei die XY GbR bereits vor diesem Zeitpunkt errichtet worden, was durch die Erwähnung in der Präambel dieses Vertrages dokumentiert werde. Schriftliche Gesellschafter-Beschlüsse der XY GbR würden nicht existieren bzw. seien nicht mehr auffindbar.

Die Betriebsmittel der Klin. seien anfänglich nicht vorhanden gewesen, sondern durch die Klin. selbst angeschafft worden. Eine Finanzierung der Betriebsmittel sei durch die Herren X L und J Q in getrennten Darlehensverträgen bei der ... Bank erfolgt. Zudem habe die Klin. einen sehr hohen Kontokorrentkredit von bis zu Euro 480.000,00 zur Finanzierung der Betriebsmittel in Anspruch genommen.

Es seien den Mitgliedern die von der Klin. angemieteten Räumlichkeiten sowie die gesamte Praxisinfrastruktur, insbesondere Anlagevermögen, Betriebsmittel und teilweise auch Personal, zur Verfügung gestellt worden. Es seien von der Partnerschaftsgesellschaft Q & Partner im Jahr 2003 40.000 € und im Jahr 2004 150.511,40 € an Kostenbeteiligungen erbracht worden, von der XY GbR im Jahr 2003 1.011.914,39 € und im Jahr 2004 1.512.541,91 €, von der Partnerschaftsgesellschaft L & Partner seien in diesen Jahren keine Kostenbeteiligungen erbracht worden, weil die Miete für die Praxisräume von dieser direkt im Wege des abgekürzten Zahlungsweges geleistet worden sei und eine Anrechnung des für eigene Zwecke selbst verwendeten bzw. mitgebrachten Personals von der L & Partner erfolgt sei, so dass sich letztlich keine verbleibende Zahlungsverpflichtung mehr ergeben habe.

Die Klin. beantragt,

unter Änderung der Bescheide vom 16.05.2008 über Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2004 und Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 26.01.2011 die USt für 2003 und 2004 auf 0 € festzusetzen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Bekl. beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er trägt ergänzend Folgendes vor: Den Ausführungen der Klin., die Q & Partner sei als Rechtsnachfolgerin der Einzelpraxis J Q Gesellschafterin der Klin. geworden, könne er sich nicht anschließen. J Q sei Gründungsgesellschafter der Kooperationsgemeinschaft gewesen. Im Rahmen der Einbringung seiner Einzelpraxis in die Q & Partner sei die Beteiligung jedoch nicht zwangsläufig auf die Partnerschaftsgesellschaft Q & Partner übergegangen. Bezüglich des Anteils an der Klin. hätte es eines gesonderten Übertragungsaktes bedurft. Dass eine

Beteiligung der Gesellschaften L & Partner , Q & Partner und XY GbR von den Vertragsparteien gewollt gewesen sei, lasse sich auch nicht im Wege der Vertragsauslegung (§§ 133,157 BGB) sowie aus den Gesamtumständen des Vertragsschlusses herleiten. Denn gerade die Gesellschafterbeschlüsse vom 26.11.2002 (Q & Partner) bzw. 15.04.2002 (L & Partner) über die „Haftungsfreistellung“ im Innenverhältnis für Verbindlichkeiten aufgrund von Rechtsgeschäften mit der Klin. im Gegenzug für die Zurechnung der Einnahmen aus der Tätigkeit in den ausgelagerten Praxisräumen zugunsten der Herren X L und J Q und die Berücksichtigung der Tatsache, dass die Gesellschafter gem. § 7 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags der Klin. die für die Gründung des Gesellschaftszwecks erforderlichen Beiträge zu gleichen Teilen durch Einlagen zu erbringen hatten und diese Einlagen tatsächlich nur von X L und J Q erfolgt seien, lasse die Auslegung zu, dass eine Beteiligung der o.g. Gesellschaften an der Kooperationsgemeinschaft nicht beabsichtigt gewesen sei.

Anders als in der Klagebegründung aufgeführt handele es sich nicht um eine Haftungsfreistellung, die aus einer Gesellschafterstellung bei der Klin. herrühre. Die Partnerschaftsgesellschaften würden vielmehr von eigenen Verbindlichkeiten aus der Kostenumlage gegenüber der Klin. und eben nicht von der Haftung für Verbindlichkeiten der Klin. (§ 735 BGB) freigestellt. Die o.g. Beschlüsse ließen somit nicht auf eine unbeschränkte Außenhaftung der Partnerschaftsgesellschaften für Verbindlichkeiten der Klin. schließen. Auch die XY GbR sei nicht Gesellschafterin und somit Mitglied der Klin. geworden. Die XY GbR werde als Rechtssubjekt nicht im Gesellschaftsvertrag aufgeführt und könne somit auch nicht Gesellschafterin der Klin. geworden sein. Aufgrund der bestehenden Rechte und Pflichten der Gesellschafter einer GbR (insbesondere der unbeschränkten Haftung) könne eine Gesellschafterstellung auch nicht durch Vertragsauslegung hergeleitet werden. 59

Voraussetzung für eine wirksame Vertretung der XY GbR sei, dass die Willenserklärung erkennbar im Namen des Vertretenen abgegeben werde (§§ 714, 164 BGB). Gem. § 7 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages der Klin. hätten die Gesellschafter die für die Gründung des Gesellschaftszwecks erforderlichen Beiträge zu gleichen Teilen durch Einlagen zu erbringen. Einlagen seien nur durch X L und J Q zu gleichen Teilen erbracht worden. Der Beitrag eines Gesellschafters könne zwar durchaus auch in der Leistung von Diensten bestehen (§ 706 Abs. 3 BGB). Beim vorliegenden Fall erbringe jedoch die Gesellschaft Leistungen in Form der Gestellung der Praxiseinrichtungen an die Partnerschaftsgesellschaften. Die Kostenumlage sei somit nicht ein Beitrag des Gesellschafters, sondern Entgelt für die erhaltene Leistung. Am Vermögen der Gesellschaft seien die Gesellschafter zu gleichen Teilen beteiligt (§ 7 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages). Eine Kapitalbeteiligung von 0 % würde den vertraglichen Vereinbarungen widersprechen. 60

Selbst wenn die Ausführungen in der Klagebegründung dahingehend auszulegen waren, dass die XY GbR, die Q & Partner und die L & Partner Gesellschafter geworden seien, könne sich die Gesellschafterstellung lediglich auf eine umsatzsteuerlich unbeachtliche Innengesellschaft ohne gemeinsame Haftung, bei der lediglich die Kooperationsgemeinschaft vertreten durch deren organschaftlichen Vertreter X L und J Q im Rechtsverkehr nach außen auftrete, angenommen werden. 61

Am 25.02.2014 hat ein Erörterungstermin stattgefunden, wegen dessen Einzelheiten auf das hierüber gefertigte Protokoll verwiesen wird. 62

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vortrags der Beteiligten wird auf den Inhalt der Gerichtakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Bekl. Bezug genommen. 63

## Entscheidungsgründe:

- Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. 65
- Die Umsatzsteuerbescheide vom 16.05.2008 für die Jahre 2003 bis 2004 und die Einspruchsentscheidung vom 26.01.2011 sind rechtmäßig und verletzen die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 66
- Der Bekl. hat zu Recht die Leistungen der Klin. an die Partnerschaftsgesellschaften L & Partner und Q & Partner sowie die XY GbR der Umsatzsteuer unterworfen. 67
- Die Klin. hat in den Streitjahren an die o.g. Partnerschaftsgesellschaften bzw. die GbR steuerbare sonstige Leistungen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 3 Abs. 9 UStG erbracht, in dem sie Praxisräume inkl. Praxiseinrichtung und medizinischen Apparate sowie Personal gegen Entgelt zur Verfügung gestellt hat. 68
- Diese sonstigen Leistungen waren auch steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG findet vorliegend in den Streitjahren 2003 und 2004 keine Anwendung. Nach dieser Vorschrift sind steuerfrei auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Satz 1 der Vorschrift bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach Satz 1 steuerfreien Umsätze verwendet werden. 69
- Unter Würdigung der Gesamtumstände hat der Senat jedoch nicht die Überzeugung gewonnen, dass die Partnerschaftsgesellschaften L & Partner und Q & Partner sowie die XY GbR in den Streitjahren Gesellschafter der Klin. waren. Vielmehr waren in den Streitjahren nach Auffassung des Senats nach den vorliegenden Verträgen nebst Nachträgen lediglich X L und J Q zu je 50 v.H. Beteiligte der Klin. Für den Senat ist – entgegen der Auffassung der Klin. – weder nachgewiesen noch sonst erkennbar, dass bei Unterzeichnung des schriftlichen Gesellschaftsvertrages der Klin. am 26.06.2015 oder zu einem späteren Zeitpunkt innerhalb der Streitjahre die Partnerschaftsgesellschaften L & Partner und Q & Partner sowie die XY GbR Gesellschafterinnen der Klin. geworden wären. In Anbetracht der bestehenden Rechte und Pflichten der Gesellschafter einer GbR (insbesondere der unbeschränkten Haftung) kommt dabei dem Wortlaut des schriftlichen Gesellschaftsvertrages eine entscheidende Bedeutung zu. 70
- Nach dem Wortlaut des Gesellschaftsvertrages vom 26.06.2002 sind Vertragsparteien lediglich X L und J Q Diese sind auf der Seite 1 des Gesellschaftsvertrages benannt, wobei ihre Namen im Druck hervorgehoben sind und auch die Abkürzungen „nachfolgend Gesellschafter 1 oder L“ und „nachfolgend Gesellschafter 2 oder Q“ nur auf diese beiden Personen ausgerichtet sind. Unterzeichnet ist der Vertrag ebenfalls nur von X L und J Q Insbesondere ist bei den Unterschriften auch nicht etwa ein Zusatz aufgenommen worden, dass diese beiden natürlichen Personen den Gesellschaftsvertrag zugleich als Vertreter der o.g. Gesellschaften unterzeichnen würden. 71
- Zwar findet sich unter der Parteibezeichnung 1. der Zusatz, dass X L für sich selbst und stellvertretend als alleinvertretungsberechtigter Partner für die L & Partner handeln würde. Daraus lässt sich nach Auffassung des Senats unter Berücksichtigung des Vertragstextes aber nicht entnehmen, dass die L & Partner neben X L und J Q Gesellschafter der Klin. werden sollte. Ungeachtet dessen, dass es dann nahegelegen hätte, die Partnerschaftsgesellschaft L & Partner unter 3. als Vertragspartei aufzunehmen, lässt sich diese Auffassung der Klin. auch nicht mit dem weiteren Vertragstext in Einklang bringen, 72

insbesondere nicht mit der Präambel des Vertrages. Denn dort heißt es u.a., dass die Gesellschafter 1. den „Betrieb einer vertrags- und privatärztlichen Praxis des Gesellschafters 2“ 2. den „Betrieb ausgelagerter Praxisräume der Partnerschaftsgesellschaft L & Partner“ in den Räumen der A-Klinik ausüben wollten.

Nur soweit die Personen X L und J Q inhaltlich persönlich betroffen sind, werden diese hier als Gesellschafter 1 und 2 bezeichnet, während die Partnerschaftsgesellschaft L und Partner namentlich erwähnt wird. Wenn aber die Partnerschaftsgesellschaft L & Partner auch Gesellschafterin der Klin. hätte werden sollen und von der Bezeichnung „Gesellschafter 1“ hätte mit umfasst werden sollen, wäre hier unter 2. eine andere Formulierung gewählt worden nämlich, „Betrieb ausgelagerter Praxisräume des Gesellschafters zu 1.“ 73

Es ist ferner auch nicht erkennbar, dass die XY GbR Gesellschafterin der Klin. geworden wäre. Für diese existiert nach dem Vortrag der Klin. kein schriftlicher Gesellschaftsvertrag. Wenn aber die XY GbR, die nach dem Vortrag der Klin. bei Vertragsunterzeichnung am 26.06.2002 schon existent gewesen sein soll, Gesellschafterin hätte werden sollen, so hätte auch diese unproblematisch bereits als Vertragspartei aufgenommen werden können. Vorliegend findet sich jedoch bei der Bezeichnung der Vertragsparteien keinerlei Hinweis auf die XY GbR, lediglich in der Präambel ist sie in der Form erwähnt, dass die Gesellschafter in den Räumen der A-Klinik den „Betrieb der privatärztlichen Ambulanz der A-Klinik“ ausüben wollen. Auch im weiteren Vertragstext des Gesellschaftsvertrages finden sich keinerlei Anhaltspunkte für eine Beteiligung der o.g. Gesellschaften, vielmehr ist der Vertragstext auf die Beteiligung natürlicher Personen und nicht auf die Beteiligung von Gesellschaften ausgerichtet. 74

Auch unter Berücksichtigung der tatsächlichen Durchführung des Gesellschaftsvertrages, lässt sich eine Beteiligung der o.g. Gesellschaften an der Klin. nicht erkennen. Denn nach § 7 Abs. 1 hatten die Gesellschafter die für die zur Gründung des Gesellschaftszweckes erforderlichen Beiträge zu gleichen Teilen durch Einlagen zu erbringen und sind nach § 7 Abs. 2 am Vermögen der Gesellschaft die Gesellschafter zu gleichen Teilen beteiligt. Aus dem Vortrag der Klin. und den vorgelegten Unterlagen ergibt sich aber, dass nur X L und J Q Beiträge geleistet haben. 75

Wenn aber bei Vertragsschluss die Partnerschaftsgesellschaft L & Partner und die XY GbR Gesellschafterinnen hätten werden sollen und zwar wie von der Klin. vorgetragen ohne Beteiligung am Vermögen und ohne die Pflicht zur Erbringung von Einlagen, hätte hier eine andere Regelung zur Beteiligung und Höhe der Einlagen getroffen werden müssen. Gleiches gilt bezüglich der Beteiligung am Gewinn und Verlust. Nach dem Vortrag der Klin. sollten lediglich X L und J Q am Gewinn und Verlust beteiligt sein. Der Gesellschaftsvertrag enthält aber keine Regelung hierzu, sodass § 722 BGB anwendbar ist, wonach, wenn die Anteile der Gesellschafter am Gewinn und Verlust nicht bestimmt sind, jeder Gesellschafter ohne Rücksicht auf die Art und die Größe seines Beitrags einen gleichen Anteil am Gewinn und Verlust hat. 76

Es ist auch nicht ersichtlich, dass Partnerschaftsgesellschaften L & Partner, Q & Partner und die XY GbR zu einem späteren Zeitpunkt Gesellschafter der Klin. geworden sind. Soweit die Klin. der Auffassung ist, dass die Partnerschaftsgesellschaft Q & Partner mit ihrer Gründung mit Gesellschaftsvertrag vom 19.11.2002 Gesellschafterin geworden sei, weil sie Nachfolgerin der Einzelpraxis J Q sei, kann dem nicht gefolgt werden. Durch die Gründung einer Gesellschaft gehen nicht automatisch Gesellschaftsanteile von einem der Gesellschafter auf die neue gegründete Gesellschaft über. Im Gesellschaftsvertrag vom 19.11.2002 sind die Gesellschaftsanteil des J Q an der Klin. mit keinem Wort erwähnt. Aus 77

dem Gesellschafterbeschluss der Q & Partner vom 26.11.2002 lässt sich ebenso wenig wie aus dem Gesellschafterbeschluss der L & Partner vom 15.04.2002 eine Übertragung von Gesellschaftsanteilen entnehmen. Im Übrigen enthalten diese Gesellschafterbeschlüsse – entgegen der Auffassung der Klin.- gerade keinerlei Hinweise dazu, dass die Partnerschaftsgesellschaften L & Partner und die Q & Partner Gesellschafter der laut § 14 des Gesellschaftsvertrages seit dem 1.04.2002 existenten Klin. wären.

Es sind auch keinerlei Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Gesellschaftsvertrag vom 26.06.2002 dahingehend geändert worden ist, dass weitere Gesellschafter aufgenommen wurden. Die Klin. hat hierzu weder substantiiert vorgetragen, noch hat sie entsprechende Unterlagen vorgelegt. Nach § 17 des Vertrages hätte es zur Aufnahme weiterer Gesellschafter eines schriftlichen Antrages sowie einer Entscheidung der Gesellschafterversammlung bedurft. Im Übrigen bedürfen Änderungen des Gesellschaftsvertrages nach § 19 der Schriftform.

78

Soweit die Klin. der Auffassung ist, dass sich aus der Präambel des Vertrages vom 21.09.2006 über den über den Beitritt der PartG B & Partner zur Klin. ergäbe, dass die Partnerschaftsgesellschaften L & Partner und Q & Partner und die XY GbR Gesellschafter der Klin. seien, so ist dem allenfalls der Gesellschafterbestand für 2006, aber nicht für die Streitjahre zu entnehmen.

79

Da die Partnerschaftsgesellschaften L & Partner und Q & Partner und die XY GbR in den Streitjahren mithin nicht Gesellschafter der Klin. waren, ist der Bekl. mithin zu Recht davon ausgegangen, dass die Umsätze nicht unter § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG fallen.

80

Soweit der Prozessbevollmächtigte in der mündlichen Verhandlung die Auffassung vertreten hat, dass dies dem Normzweck des § 4 Nr. 14 UStG, der Entlastung der Sozialversicherungsträger, widerspreche, so kann dem nicht gefolgt werden. Zwar tritt durch die Belastung der Leistung auf der Zwischenebene mit Umsatzsteuer insoweit eine endgültige Belastung ein, die möglicherweise dem Zweck der Entlastung der Kosten für Heilbehandlungen widerspricht. Andererseits sind aber die Befreiungen als Ausnahmen nach ständiger EuGH-Rechtsprechung eng auszulegen. Auch der Grundsatz der Neutralität steht insoweit der Belastung von Vorleistungen mit Umsatzsteuer nicht entgegen; dies folgt aus den EuGH-Urteilen v. 05.06.1997 Rs. C-2/95 SDC und vom 13.12.2001 Rs. C-235/00 CSC. Nach Auffassung des BFH (Beschluss vom 24.09.2004 V B 177/02, BFH/NV 2005,258) erscheint es zudem nicht sachwidrig, die Umsätze aus der Überlassung von Praxiseinrichtung den Umsätzen eines kommerziellen Vermietungs- oder Leasingunternehmens gleich zu stellen.

81

Eine andere Betrachtung ergibt sich auch nicht aus der Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zur Organschaft. Bei den Partnerschaftsgesellschaften L & Partner und Q & Partner sowie der XY GbR handelt es sich nicht um juristische Personen, so dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht anwendbar ist.

82

Der Senat kommt auch mit Blick auf die Vorlage des BFH vom 11.12.2013 im Verfahren XI R 17/11 an den EuGH (C-108/14), bezüglich der Frage, ob auch eine Personengesellschaft in das Unternehmen eines anderen Steuerpflichtigen eingegliedert werden kann, nicht dazu, dass vorliegend von einer Organschaft auszugehen wäre. Denn insoweit würde es jedenfalls an einer finanziellen Eingliederung fehlen, da nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH Voraussetzung ist, dass der Organträger selbst an der Organgesellschaft beteiligt ist, und nicht nur die Gesellschafter des Organträgers an der Organgesellschaft mit Stimmenmehrheit beteiligt sind (BFH-Urteil vom 2.12.2010 XI R 43/08, BFHE 232, 550).

83

Die von dem Bekl. zugrunde gelegte umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Die Klin. hat substantiierte Einwendungen nicht erhoben. Nach Auffassung des Senats ist die Berechnung des Bekl. auf der Grundlage der Kosten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1, Abs. 4 Nr. 3 UStG zutreffend erfolgt.	84
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	85
Die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor.	86

---