

<b>Gericht:</b>	Hessisches Finanzgericht 4. Senat
<b>Entscheidungsdatum:</b>	02.12.2021
<b>Aktenzeichen:</b>	4 K 890/19
<b>ECLI:</b>	ECLI:DE:FGHE:2021:1202.4K890.19.00
<b>Dokumenttyp:</b>	Urteil
<b>Quelle:</b>	
<b>Normen:</b>	§ 4 Abs 6 Nr 3 KStG, § 4 Abs 3 KStG

---

### **Orientierungssatz**

1. Die Beteiligung einer Gemeinde an einer Kapitalgesellschaft ist der nicht steuerbaren Vermögensverwaltung zuzurechnen.
2. In Ausnahmefälle, wenn die Gemeinde über ihre Beteiligung planmäßig Unternehmenspolitik betreibt oder in anderer Weise entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt und damit unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.
3. Eine eigene Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr durch die Gemeinde liegt nicht bereits dann vor, wenn sie wesentliche Entscheidungen trifft und Rahmenvorgaben setzt, ohne die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft zu bestimmen.
4. Eine Beteiligung ist nur dann als gewerbliche Tätigkeit anzusehen, wenn die Gemeinde eine einem faktischen Geschäftsführer vergleichbare Stellung bei der Kapitalgesellschaft ausübt.
5. Die Ausübung hoheitlicher Aufgaben erfordert neben der Kostentragungsverpflichtung weitergehende Mitwirkungs- und Gestaltungsrechte, die bei der Gesamtbeurteilung der Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft außer Acht zu lassen sind.

### **Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.
3. Die Revision wird zugelassen.

### **Tatbestand**

Die Beteiligten streiten um die Berücksichtigung von Verlusten der Stadt A aus einer Beteiligung an der B-GmbH, die sie mit den Gewinnen aus dem Teilbetrieb Wasserwerk verrechnen möchte. Streitig ist insbesondere, ob bezüglich der Beteiligung an der B-GmbH die Voraussetzungen für einen Betrieb gewerblicher Art vorliegen.

Nach § 5 Abs. 3 Gesetz über den öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNVG) hatte der Landkreis C – als eigentlicher Aufgabenträger – die Durchführung des öffentlichen Nahverkehrs im Einvernehmen mit den kreisangehörigen Gemeinden auf diese zu übertragen. Die kreisangehörigen Gemeinden gründeten dazu die B-GmbH. Am Stammkapital der Gesellschaft sind der Landkreis C mit 20 % sowie die einzelnen betroffenen Gemein-

den beteiligt. Die Beteiligung des Klägers beträgt 9 %. Gleichzeitig entsenden die einzelnen betroffenen Gemeinden jeweils ein stimmberechtigtes Mitglied für den Aufsichtsrat.

Nach § 2 des Gesellschaftsvertrages vom 10. Juli 2003 obliegt der B-GmbH die Planung und Organisation des lokalen öffentlichen Personennahverkehrs im Landkreis C zur eigenverantwortlichen Wahrnehmung im eigenen Namen und in gemeinsamer Abstimmung mit den übrigen Gesellschaftern entsprechend den Vorgaben des Beleihungsvertrages. Dazu gehört insbesondere die Aufstellung des Nahverkehrsplans, die Bestellung der lokalen Verkehrsleistungen, die Aufsicht über die Leistungserstellung, Qualitätsmanagement, Marketing und Kundenbetreuung sowie die Finanzierung der lokalen Verkehrsleistungen und die Aufstellungen der Investitionsprogramme. Auf den Beleihungsvertrag zwischen dem Landkreis C und der B-GmbH (Bl. 72ff. Sonderband Prüfung Betrieb gewerblicher Art) wird im Einzelnen verwiesen. U.a. heißt es dort in § 1 Abs. 2: „Die B-GmbH nimmt [...] die Sicherstellung einer ausreichenden Verkehrsbedienung durch Planung, Organisation und Finanzierung des straßengebundenen ÖPNV umfassend wahr und sorgt für dessen Durchführung. Neben hoheitlichen Maßnahmen zur Sicherstellung einer ausreichenden Verkehrsbedienung im Rahmen der Daseinsvorsorge umfasst der Aufgabenbereich der B-GmbH auch nicht hoheitliche Verwaltungsaufgaben in Form von Marketing, Kundenbetreuung und Öffentlichkeitsarbeit.“ Zu den Anforderungen an die Aufgabenwahrnehmung heißt es in § 3 Abs. 2: „Die B-GmbH setzt die verkehrspolitischen Ziele des Aufgabenträgers im ÖPNV um. Sie beachtet hierbei insbesondere die Grundsätze einer wirtschaftlichen Verkehrsgestaltung und die Vorgaben aus dem Nahverkehrsplan des Aufgabenträgers.“ Nach § 7 des Beleihungsvertrages regelt der Gesellschaftsvertrag der B-GmbH die Finanzierung der mit diesem Vertrag auf die B-GmbH übertragenen Aufgaben und Pflichten.

Die Tätigkeit der B-GmbH ist in § 3 des Gesellschaftsvertrages näher geregelt, und sieht die Angebotsplanung in Form der Netzplanung, Koordination, Infrastruktur, Fahrplanerstellung und Sicherung der Anschlussbeziehungen, die Leistungsbestellung, die Ausschreibung, Bestellung und Abrechnung der Verkehrsleistung, den Schülerverkehr, das Marketing und die Kundenbetreuung sowie die Markt- und Verkehrsforschung vor.

Nach § 5 Abs. 1 des Vertrages finanzieren die Gesellschafter die B-GmbH durch Ausgleichszahlungen. Die Finanzierung umfasst dabei die laufenden Kosten der Gesellschaft sowie die Bereitstellung der zur Durchführung aller Poolverkehre erforderlichen Finanzmittel. Die laufenden Kosten umfassen dabei insbesondere die Personalkosten der B-GmbH sowie die Kosten für die sich aus dem Beleihungsvertrag ergebenden Projekte und Maßnahmen zur Qualitätssicherung des ÖPNV. Die Finanzierung der Verkehrsleistungen stellt in der Regel eine Mischfinanzierung aus Betriebseinnahmen und Mitteln der öffentlichen Hand (gemeinwirtschaftliche Leistungen) dar. Als Poolverkehr wird dabei nach § 5 Abs. 3 die Verkehrsleistung mit übergemeindlicher Bedeutung definiert.

Die Aufgaben des Aufsichtsrates sind in § 11 geregelt (Bl. 52 Sonderband), auf den im Einzelnen verwiesen wird. Außer typischen Aufgaben des Aufsichtsrates zur Überwachung der Geschäftsführung und dem Genehmigungsvorbehalt besonderer Geschäfte obliegt dem Aufsichtsrat danach die Beschlussfassung über den Wirtschaftsplan und die mittelfristige Finanzplanung sowie die Festlegung der Poolverkehre. Der Poolverkehr wird durch Aufsichtsratsbeschluss bestimmt sowie einmal jährlich überprüft und aktualisiert. In die Zuständigkeit des Aufsichtsrates fällt auch die Genehmigung der Vergabe Grundsätze und die Zustimmung zur Vergabeentscheidung.

Im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung 2012 erklärte die Klägerin zunächst einen Steuerbilanzgewinn aus dem Betrieb gewerblicher Art (BgA) Wasserwerk in Höhe von XXX € und in 2013 in Höhe von XXX €, den das Finanzamt der Besteuerung zugrunde legte. Mit Schriftsatz vom 27. August 2015 (Bl. 40 Körperschaftsteuerakte) teilte die Prozessbevollmächtigte der Klägerin mit, dass die Klägerin seit Jahrzehnten den öffentlichen Nahverkehr innerhalb der Stadt betreibe und beantragte für den BgA Stadtverkehr ab 2012 eine steuerliche Veranlagung durchzuführen und die entsprechenden Gewinnermittlungen, die einen Verlust von XXX € in 2012 und XXX € in 2013 auswiesen, zugrunde zu legen. Gleichzeitig beantragte die Klägerin den BgA Stadtverkehr mit dem BgA Wasserwerk zusammenzufassen und eine gemeinsame Veranlagung durchzuführen. Ebenso verfahren wurde in 2014, wo sich der Jahresverlust auf XXX € belief. Der Verlust in 2015 betrug XXX € und in 2016: XXX €. Neben der Änderung der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Körperschaftssteuerbescheide erfolgte eine Änderung der Gewerbesteuermessbescheide.

Nachdem im Rahmen der Veranlagung 2015 festgestellt wurde, dass ein originärer Regiebetrieb Stadtverkehr nicht existiert, sondern der Stadtverkehr durch die B-GmbH betrieben wurde, änderte das Finanzamt die Steuerbescheide 2012 bis 2014 und erließ am 12. Juni 2018 geänderte Bescheide nach § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO), in denen es eine Zusammenfassung des Stadtverkehrs mit dem Wasserwerk und die damit einhergehende Verlustverrechnung versagte. Bei den ebenfalls am 12. Juni 2018 übersandten Steuerbescheiden für 2015 und 2016 wurde ebenfalls keine Verlustverrechnung vorgenommen, sondern die Gewinne des Wasserwerks der Besteuerung zugrunde gelegt. Gegen die geänderten Bescheide wandte sich die Klägerin mit dem Einspruch. Den Einspruch hat das Finanzamt zwischenzeitlich durch Einspruchsentscheidung vom 9. Mai 2019 zurückgewiesen.

Einem Antrag auf Aussetzung hat das Gericht durch Beschluss vom 18. Juli 2019, Az.: 4 V 1292/18 stattgegeben und ernstliche Zweifel bekundet, soweit das Finanzamt eine Verrechnung der Gewinne aus dem BgA Wasserwerk mit den Verlusten aus dem BgA Stadtverkehr versagt hat.

Die Klägerin ist der Ansicht, bei dem BgA Stadtverkehr handele es sich nicht um eine bloße GmbH-Beteiligung an der B-GmbH, die als solche der Vermögensverwaltung zuzurechnen sei. Sie meint, aufgrund der starken Stellung des Aufsichtsrats, die über eine rein überwachende Funktion deutlich hinausgehe, übe sie entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der B-GmbH aus. Sie verweist dabei insbesondere auf die Geschäftsordnung in der für die Geschäftsführung in Abs. 1 des § 2 (Aufgaben und Befugnisse der Geschäftsführung) festgelegt sei, dass der Aufsichtsrat über die schon weitreichenden Befugnisse im Gesellschaftsvertrag hinaus bestimmen könne, dass bestimmte Arten von Rechtsgeschäften und Rechtshandlungen nur mit vorheriger Zustimmung des Aufsichtsrates vorgenommen werden dürften. Auch treffe die Klägerin sowie die anderen Gemeinden die eigentliche wirtschaftliche Belastung, da sie durch Ausgleichszahlungen jegliches finanzielle und wirtschaftliche Risiko tragen würden. Die Gemeinden bedienten sich lediglich der B-GmbH als koordinierende Stelle zur Erfüllung der Aufgaben. Demzufolge sei die Beteiligung an der B-GmbH als BgA anzusehen, der mit anderen Versorgungs-BgAs – hier dem Wasserwerk – zusammengefasst werden könne. Beide Betriebe dienten dem gleichen Zweck, nämlich der Versorgung der Bevölkerung.

Die Klägerin beantragt,

die Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2016, die Gewerbesteuermessbescheide 2012 bis 2016, die Feststellungsbescheide nach §§ 27ff. KStG 2012 bis 2016, die Bescheide über die Aufhebung der gesonderten Feststellung von verbleibenden Verlustvorträgen zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer für die Jahre 2012 bis 2014, die Vorauszahlungsbescheide zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2017 und 2018 sowie den Bescheid ab 2018 über den Gewerbesteuermessbetrag für Zwecke der Vorauszahlung, allesamt vom 12. Juni 2018 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 10. Mai 2019 aufzuheben und eine Verrechnung der aus der Beteiligung an der B-GmbH anfallenden Verluste mit den Gewinnen aus dem BgA Wasserwerk zuzulassen;

2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er ist der Ansicht, die Beteiligung an der B-GmbH falle in den Bereich der Vermögensverwaltung. Sie stelle keinen Betrieb gewerblicher Art dar, so dass die bei der B-GmbH zu tragenden Verluste nicht mit den Gewinnen aus dem BgA Wasserwerk verrechnet werden könnten. Das Halten von Anteilen an Kapitalgesellschaften sei nur dann nicht als Vermögensverwaltung sondern als BgA anzusehen, wenn bei der Beteiligungsgesellschaft entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung ausgeübt werden könne. Dies sei vorliegend nicht gegeben, da über den Aufsichtsrat keine so große Einflussnahme auf die Geschäftsführung ermöglicht werde, um dadurch eine BgA-Beteiligung B-GmbH zu begründen. Das Finanzamt verweist auf die BFH-Entscheidung vom 30. Juni 1971, I R 57/70, wonach erst ein aktives Eingreifen in die Geschäftsführung der GmbH die Beteiligung als einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausweisen würde.

Das Gericht hat den Aufsichtsratsvorsitzenden der B-GmbH, Herrn D, als Zeuge über den Umfang und den Inhalt der Tätigkeit des Aufsichtsrates vernommen. Auf dessen schriftliche Zeugenaussage wird im Einzelnen verwiesen.

Dem Gericht haben die Verwaltungsakten zur Steuernummer XX XXX XXXX X vorgelegen, sie waren Gegenstand des Verfahrens.

### **Entscheidungsgründe**

Die Klage ist abzuweisen.

Soweit sich die Klage gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31. Dezember 2012 bis zum 31. Dezember 2016 richtet, ist die Klage bereits mangels Beschwer unzulässig, da insoweit keine Änderung begehrt wird.

Im Übrigen ist die Klage zulässig, aber nicht begründet.

Das Finanzamt hat im Rahmen der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerveranlagungen für die Streitjahre eine Verlustverrechnung aus der Beteiligung an der B-GmbH mit den Gewinnen aus dem BgA Wasserwerk zu Recht versagt, da es sich bei der Beteiligung der Klägerin an der B-GmbH um eine nicht steuerbare Vermögensverwaltung und kei-

nen Betrieb gewerblicher Art (BgA) handelt. Eine Zusammenfassung der Beteiligung an dem Verkehrsbetrieb mit dem BgA Wasser als ein Betrieb nach § 4 Abs. 6 Nr. 3 i.V.m. § 4 Abs. 3 KStG kommt daher nicht in Betracht.

Nach § 4 Abs. 6 Nr. 3 KStG i.V.m. § 4 Abs. 3 KStG können BgAs von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser und dem öffentlichen Verkehr dienen, zusammengefasst werden. BgAs von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Landwirtschaft dienen und die sich in der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist dabei ebenso wenig erforderlich wie eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (§ 4 Abs. 1 KStG). Damit sollen alle Einrichtungen der öffentlichen Hand, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben, der Körperschaftsteuer unterworfen werden. Nicht besteuert werden dagegen die Vermögensverwaltung und Betriebe, die hoheitliche Tätigkeiten ausüben. Der Zweck der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts soll dabei in erster Linie Wettbewerbsverzerrungen zulasten der privaten Wirtschaft verhindern, die entstehen würden, wenn sich die öffentliche Hand außerhalb ihrer hoheitlichen Tätigkeit wirtschaftlich betätigt, ohne besteuert zu werden. Da Vermögensverwaltung nicht wettbewerbsrelevant ist, werden die daraus erzielten Einkünfte einer Körperschaft des öffentlichen Rechts aus Kapitalvermögen regelmäßig nicht besteuert. Während die Beteiligung an einer Personengesellschaft bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts regelmäßig als Mitunternehmerschaft anzusehen ist und demzufolge - entsprechend dem ertragsteuerlichen Grundsatz der transparenten Behandlung der Mitunternehmerschaften - regelmäßig einen Betrieb gewerblicher Art darstellt, ist die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzurechnen (BFH, Urteil vom 29. November 2017, I R 83/15, Bundessteuerblatt (BStBl) II 2018, 495).

Etwas Anderes soll allerdings dann gelten, wenn die Körperschaft über eine Zusammenfassung mehrerer Beteiligungen in einer Holding planmäßig Unternehmenspolitik betreibt (sog. geschäftsleitende Holding) oder in anderer Weise entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausübt und damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Es handelt sich hierbei um einen engen Ausnahmefall vom geltenden sog. Trennungsprinzip, da die Rechtsform der Kapitalgesellschaft außer Acht gelassen und das beherrschte Unternehmen von der beteiligten Körperschaft über einen Durchgriff für eigene Zwecke dienstbar gemacht wird. Dabei weist erst ein aktives, über die Einflussnahme als Gesellschafter hinausgehendes Eingreifen in die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft die Beteiligung als einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aus (BFH, Urteil vom 30. Juni 1971, I R 57/70, BStBl II 1971, 753). Erforderlich ist demzufolge eine faktische Geschäftsführung, bei der die Kapitalgesellschaft instrumentalisiert und als ausführendes Organ für die eigene wirtschaftliche Betätigung benutzt wird.

Ein solches aktives Eingreifen der Klägerin über den Aufsichtsrat in die Geschäftsführung der B-GmbH ist vorliegend nicht gegeben.

Zwar werden wesentliche, die Tätigkeit der B-GmbH betreffende Entscheidungen, durch den Aufsichtsrat getroffen. Dies sind insbesondere die jährliche Festlegung, Überprüfung und Aktualisierung des Poolverkehrs, in dessen Rahmen der Umfang der zu bedienenden Strecken als Grundlage der Versorgung der angeschlossenen Gemeinden mit öffent-

lichem Nahverkehr festgelegt wird. Des Weiteren zählt dazu die Genehmigung von Vergabegrundsätzen, insbesondere die Aufstellung eines Wertungssystems und die Zustimmung zur Vergabe der Beförderungsleistung sowie die Festlegung des Wirtschaftsplanes und die Entscheidungszuständigkeit für die mittelfristige Finanzplanung.

Diese weitreichenden Kompetenzen halten sich jedoch im Rahmen der Vorgaben, die ein Gesellschafter zur Führung seines Betriebes machen kann, ohne damit als faktischer Geschäftsführer zu erscheinen. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass es sich bei der Regelung des Poolverkehrs, in dessen Bereich den Gemeinden weitgehende Regelungsbefugnisse zustehen, um Aufgaben zur Sicherstellung des öffentlichen Nahverkehrs als eine hoheitliche Aufgabe der Gemeinden im Rahmen der Daseinsvorsorge handelt, die diese als Beliehene des Kreises wahrnehmen. Dieser hoheitliche Bereich fällt in den nicht steuerbaren Bereich von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 4 Abs. 5 KStG). In den anderen Bereichen handelt es sich lediglich um Rahmenvorgaben, mit denen die Gemeinden den finanziellen Rahmen des Tätigkeitsbereichs des Verkehrsunternehmens bestimmen und überwachen. Sie sind dem Umstand geschuldet, dass die Gemeinden die finanziellen Belastungen aus dem Betrieb des öffentlichen Nahverkehrs zu tragen haben und gehen über eine bloße Überwachungsfunktion des Aufsichtsrates nicht hinaus. Soweit die Klägerin zusammen mit den anderen Gesellschaftern der B-GmbH durch Ausgleichszahlungen die Geschäftstätigkeit der B-GmbH finanziert und damit unternehmerisches Risiko trägt, ist auch dies weitgehend dem Umstand der Sicherstellung eines der Daseinsvorsorge dienenden öffentlichen Nahverkehrs geschuldet, der typischerweise einen Dauerverlustbetrieb darstellt. Die Verpflichtung der Versorgung der Gemeinden mit öffentlichem Nahverkehr als Daseinsvorsorge macht ein wirtschaftliches Betreiben der Verkehrsbetriebe nicht möglich.

Damit wirkt die Klägerin zwar zusammen mit den anderen Gemeinden maßgeblich an der Gestaltung des öffentlichen Nahverkehrs durch die B-GmbH mit, die Ausführung der Geschäftsführungsaufgaben in dem vorgegebenen Rahmen wird jedoch eigenverantwortlich durch den Geschäftsführer der B-GmbH ausgeübt. Sowohl aus dem Beteiligtenvortrag als auch der Zeugenaussage des Aufsichtsratsvorsitzenden ergibt sich zur Überzeugung des Gerichts, dass der Geschäftsführer der B-GmbH seine Aufgaben eigenverantwortlich wahrnimmt. Zwar findet ein Informationsaustausch zwischen den Gemeinden und der Geschäftsführung der B-GmbH statt, insbesondere soweit die Regelung einzelner den öffentlichen Nahverkehr betreffender Fragen, insbesondere zur Regelung des Poolverkehrs, ansteht. Die Klägerin hat jedoch weder substantiiert dargelegt noch durch schriftliche Unterlagen untermauert, dass die Gemeinde darüber hinaus durch den Aufsichtsrat tatsächlich Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der B-GmbH genommen haben. Das hätte darüber hinaus vorausgesetzt, dass sich die angeschlossenen Gemeinden, die jeweils nur mit einem Bruchteil an der B-GmbH beteiligt sind, untereinander abgestimmt hätten, um gemeinsam die Vorgaben für die laufende Geschäftsführung der B-GmbH zu machen. Dafür bestehen keinerlei Anhaltspunkte.

Demzufolge besteht vorliegend keine Veranlassung abweichend von der gewählten rechtlichen Gestaltung im Rahmen des Durchgriffs die Tätigkeit der B-GmbH den beteiligten Gemeinden als eigene gewerbliche Betätigung zuzurechnen. Auch gebietet der Schutzzweck der Norm keinen Durchgriff auf die kommunalen öffentlichen Körperschaften, denn durch die Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft werden Wettbewerbsverzerrungen zulasten der privaten Wirtschaft grundsätzlich vermieden. Hinzu kommt, dass die ei-

gentliche wettbewerbsrelevante Ausführung der Verkehrsleistungen im Rahmen eines Ausschreibungsverfahrens an Drittunternehmen vergeben werden.

Damit liegen die Voraussetzungen für die Annahme eines BgAs nicht vor. Die aus der Beteiligung an der B-GmbH erzielten Verluste sind damit dem Bereich der nicht steuerbaren Vermögensverwaltung zuzurechnen. Die Klage war daher abzuweisen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen (§ 128 Abs. 3 i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).