

FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 6 K 147/15

Urteil des Einzelrichters vom 07.01.2016

Rechtskraft: Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, Az. des BFH: VIII B 16/16

Normen: EStG § 18, EStG § 15

Leitsatz: 1. Eine Personengesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufes i. S. von § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufes erfüllen.

2. Übt ein Gesellschafter keinen freien Beruf aus, so gilt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die gesamte, mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit der Personengesellschaft als Gewerbebetrieb.

3. Der Beteiligung eines Berufsfremden gleichgestellt ist die mitunternehmerische Beteiligung einer Kapitalgesellschaft, und zwar unabhängig von der Qualifikation der anderen Gesellschafter und ohne Rücksicht auf die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

4. Eine GmbH ist einkommensteuer- und gewerbesteuerrechtlich bei der Qualifikation der Tätigkeit einer Personengesellschaft als „berufsfremde Person“ zu werten. Dies gilt unabhängig davon, ob die GmbH Komplementärin oder Kommanditistin bei der KG ist.

Überschrift: Freiberufliche Einkünfte einer KG: Ist an einer Personengesellschaft eine GmbH als Mitunternehmerin beteiligt, kann die Personengesellschaft keine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit haben.

Tatbestand:

Es geht in diesem Verfahren um die Frage, ob die klagende Kommanditgesellschaft im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder gewerbliche Einkünfte erzielt hat.

Die Klägerin ist eine von der Wirtschaftsprüferkammer anerkannte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die durch den Gesellschaftsvertrag vom ... 2007 zum ... 2008 gegründet wurde.

Persönlich haftender Gesellschafter ist A. Dieser ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Seine ursprüngliche Einlage in Höhe von 75.000 € erbrachte er durch die Einbringung seiner vorher betriebenen Einzelkanzlei. Kommanditistin ist die AB GmbH ... Diese Gesellschaft ist als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft von der Wirtschaftsprüferkammer anerkannt.

Das Gesellschaftskapital der Klägerin wurde durch Gesellschafterbeschluss vom ... 2013 mit Wirkung zum 01.01.2013 um 100.000 € auf 200.000 € erhöht. Die Kommanditeinlage der Kommanditistin wurde dabei um 100.000 € auf 125.000 € aufgestockt, in dem sie einen Teilbetrieb (Mandantenstämme) einbrachte. Mit Wirkung zum 01.07.2013 wurde durch Gesellschafterbeschluss die Einlage des Komplementärs um 50.000 € auf 25.000 € herabgesetzt.

§ 11 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags lautet:

Beschlüsse der Gesellschafter werden mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst, soweit das Gesetz oder der Gesellschaftsvertrag nicht eine andere Mehrheit vorschreibt. Je angefangene € 1.000,00 Einlage geben eine Stimme.

§ 13 des Gesellschaftsvertrags beinhaltet folgende Regelung:

(1) Zunächst sind dem persönlich haftenden Gesellschafter sämtliche Unkosten zu erstatten, die mit der Geschäftsführung der Gesellschaft direkt oder indirekt zusammenhängen

(2) Alsdann sind die Verrechnungskosten der Gesellschafter (§ 6 Abs. 2) im Soll und im Haben mit 6 % zu verzinsen.

(3) Der danach verbleibende Jahresüberschuss wird den Gesellschaftern nach dem Verhältnis ihrer festen Kapitaleinlagen (§ 5 Abs. 2 und 3) gutgeschrieben.

(4) Die Kommanditistin nimmt an einem etwaigen Jahresverlust nicht teil.

Durch den Gesellschafterbeschluss vom ... 2013 wurde § 13 in folgender Weise um den neuen Abs. 2 ergänzt, die folgenden Absätze verschieben sich dementsprechend:

Der persönlich haftende Gesellschafter erhält für seine Geschäftsführertätigkeit als Gewinnvorab eine feste Vergütung von 24.000 € p. a., fällig und zahlbar in monatlichen Teilbeträgen von 2.000 €.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag verwiesen.

Die Klägerin erklärte in ihren Steuererklärungen ihre Einkünfte als freiberufliche Einkünfte. Für die Vorjahre ergingen die Steuerbescheide erklärungskonform. Erstmalig für das Jahr 2012 ging der Beklagte von gewerblichen Einkünften aus. Außerdem änderte er die Bescheide für die Vorjahre. Die hiergegen erhobene Klage wurde zurückgenommen, da jeweils ein Gewerbesteuermessbetrag von 0 € festgesetzt worden war und es deshalb an einer Beschwer fehlte.

Am 05.09.2014 reichte die Klägerin ihre Feststellungserklärung für 2013 ein. Durch den Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) vom 07.10.2014 stellte der Beklagte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 26.573,96 € fest.

Hiergegen legte die Klägerin am 20.10.2014 Einspruch ein.

Durch den Bescheid für 2013 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 03.11.2014 setzte der Beklagte einen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 70 € fest.

Hiergegen legte die Klägerin am 06.11.2014 Einspruch ein.

Durch Einspruchsentscheidung vom 08.05.2015 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet ab.

Hiergegen hat die Klägerin am 08.06.2015 Klage erhoben. Zur Begründung trägt sie vor, sie habe als anerkannte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt. Die Berufstätigkeit eines Wirtschaftsprüfers sei kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung des § 1 Abs. 2 Wirtschaftsprüfungsordnung

eine freiberufliche und keine gewerbliche Tätigkeit. Sie übe einen sog. Katalogberuf gem. § 18 EStG aus. Die freiberufliche Tätigkeit werde ausschließlich durch den Komplementär ausgeübt, so dass das Gepräge ausschließlich durch dessen Persönlichkeit verliehen werde. Dies werde auch durch die Firma deutlich, denn diese beginne mit dem Namen „A“. Die Gewerblichkeit ergebe sich auch nicht aus der Beteiligung einer berufsfremden Person, denn ob ein Gesellschafter „berufsfremd“ sei, bestimme sich nicht nach dem Steuerrecht, sondern ausschließlich nach Berufsrecht. Ihre Kommanditistin sei eine nach der Wirtschaftsprüferordnung anerkannte Kapitalgesellschaft. Sie stehe damit berufsrechtlich einem Wirtschaftsprüfer als natürlicher Person gleich.

Das Urteil des BFH vom 08.04.2008 und die übrige vom Beklagten zitierte Rechtsprechung sei auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, da es dort nicht um eine berufsrechtlich anerkannte Kapitalgesellschaft, sondern um eine „normale“ GmbH gegangen sei. Zudem sei keine Mitunternehmerstellung der Kommanditistin gegeben, denn ob eine echte Mitunternehmerstellung vorliege, könne nur unter Würdigung aller Umstände beurteilt werden. Das Mitunternehmerisiko sei bereits auf Grund des Gesellschaftsvertrags begrenzt, denn im Außenverhältnis sei das Risiko auf die Kommanditeinlage in Höhe von 25.000 € begrenzt. Im Innenverhältnis sei die Beteiligung gem. § 13 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrags ausgeschlossen. Auch die Mitunternehmerinitiative der Kommanditistin unterliege erheblichen Beschränkungen, denn sie sei von der Geschäftsführung und Vertretung ausgeschlossen. Das Stimmrecht richte sich nach der Höhe der Einlage, damit stehe der Kommanditistin nur 25 % der Stimmen zu. Es müsse einbezogen werden, dass eine Personalunion bestehe, denn ihr Komplementär sei auch der einzige Gesellschafter und der Geschäftsführer der Kommanditistin.

Sie, die Klägerin, unterhalte keinen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Gewerbesteuerengesetzes (GewStG) und sei deshalb in tatsächlicher Hinsicht nicht gewerblich tätig.

Unstreitig lägen nicht die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 EStG vor, so dass keine gewerbliche geprägte Personengesellschaft gegeben sei.

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zur ESt und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 07.05.2014 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 08.05.2015 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG festgestellt werden, den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2013 vom 03.11.2014 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 08.05.2015 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte verweist zur Begründung seines Antrags auf die Einspruchsentscheidung vom 08.05.2015. Ergänzend führt er aus: Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH könne eine Personengesellschaft nur dann eine freiberufliche Tätigkeit entfalten, wenn alle an ihr beteiligten Gesellschafter die

Merkmale eines freien Berufs erfüllt, denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit könnten nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von natürlichen Personen erfüllt werden. Das Handeln der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit und damit das Handeln der Gesellschaft dürfe kein Element einer nicht freiberuflichen Tätigkeit enthalten. Das bedeute, dass jeder Gesellschafter als Steuerpflichtiger die Hauptmerkmale des freien Berufs in eigener Person positiv erfüllen müsse; er müsse über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert sei, tatsächlich entfalten. Erfülle auch nur einer der Gesellschafter diese Voraussetzungen nicht, erzielten alle Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Beteiligung eines Berufsfremden gleichgestellt sei die mitunternehmerische Beteiligung einer Kapitalgesellschaft, und zwar unabhängig von der Qualifikation der anderen Gesellschafter und ohne Rücksicht auf die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Eine GmbH erziele gem. § 8 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb und könne keine freiberuflichen Einkünfte beziehen. Dies gelte selbst dann, wenn sie durch ihre Organe freiberuflich tätig werde. Weil die Kommanditistin gewerbliche Einkünfte erziele, erziele die Klägerin insgesamt ebenfalls gewerbliche Einkünfte.

Die Kommanditistin sei auch Mitunternehmerin bei der Klägerin. Ihr Mitunternehmerisiko ergebe sich bereits aus ihrer Teilhabe am laufenden Gewinn der Klägerin. Eine Überschuldung der Klägerin könne zudem den Verlust der Kommanditeinlage bewirken.

Auch die Mitunternehmerinitiative sei gegeben, denn hierfür sei es ausreichend, dass Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte bestünden.

Durch den Beschluss vom 10.11.2015 wurde der Rechtsstreit der Einzelrichterin übertragen.

Auf die Sitzungsprotokolle des Erörterungstermin vom 04.11.2015 und der mündlichen Verhandlung vom 07.01.2016 wird verwiesen. Dem Gericht haben die Gewinnfeststellungsakten und die Gewerbesteuerakten, die Akte Allgemeines, die Betriebsprüfungsakten, BP-Arbeitsakten und die Bilanz- und Bilanzberichtsakten zu der Steuernummer .../.../... vorgelegen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ergeht gem. § 6 Finanzgerichtsordnung (FGO) durch die Einzelrichterin.

I.

1. Die Klage ist zulässig.

a) Zwar wendet sich die Klägerin beim Feststellungsbescheid nur gegen die Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte und nicht gegen die Höhe der Einkünfte. In der Rechtsprechung ist jedoch anerkannt, dass die Feststellung der Einkunftsart einen eigenständig anfechtbaren Teil des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Abgabenordnung (AO) bildet und deshalb die Feststellung einer unzutreffenden

Einkunftsart eine Rechtsverletzung i. S. des § 40 Abs. 2 FGO begründet (BFH, Urteil vom 05. Juni 2008 IV R 76/05, BFHE 222, 284, BStBl II 2008, 858 m. w. N.)

b) Die Klage ist auch hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetragsbescheides zulässig. Ein Gewinnfeststellungsbescheid ist für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags nicht bindend (siehe z. B. BFH, Beschluss vom 30. August 2012 X B 214/11, BFH/NV 2013, 85). Der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag ist kein Folgebeseid des Gewinnfeststellungsbescheides.

2. Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Bescheid 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zur ESt und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 07.05.2014 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 08.05.2015 und der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2013 vom 03.11.2014 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 08.05.2015 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO).

Zu Recht ist der Beklagte von gewerblichen Einkünften der Klägerin ausgegangen.

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Die für die Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlichen positiven Voraussetzungen sind unstrittig gegeben. Die Klägerin hat nicht die Voraussetzung für eine ausschließende Ausübung eines freien Berufs i. S. des § 18 EStG erfüllt.

a) Eine Personengesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufes i. S. von § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufes erfüllen (Urteile des BFH vom 04. Juli 2007 VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53; vom 15. Mai 1997 IV R 33/95, BFH/NV 1997, 751, m. w. N.; vom 11. Juni 1985 VIII R 254/80, BFHE 144, 62, BStBl II 1985, 584), denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von den natürlichen Personen erfüllt werden. Für eine selbstständige Arbeit i. S. von § 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist die persönliche Berufsqualifikation und eine berufsbezogene Tätigkeit des Steuerpflichtigen prägend (BFH, Urteil vom 08. April 2008 VIII R 73/05, BFHE 221, 238, BStBl II 2008, 681).

Übt ein Gesellschafter keinen freien Beruf aus, so gilt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die gesamte, mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit der Personengesellschaft als Gewerbebetrieb. Der gemäß § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG nur entsprechend anwendbare § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG muss personenbezogen (subjektiv) ausgelegt werden, weil im Rahmen des § 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG die persönliche Arbeitsleistung des Berufsträgers entscheidend und der Kapitaleinsatz nur von untergeordneter Bedeutung ist. Erfüllt auch nur einer der Gesellschafter diese Voraussetzungen nicht, so erzielen alle Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 2, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Eine Aufteilung der Einkünfte in freiberufliche und -für den Berufsfremden- in solche aus Gewerbebetrieb scheidet aus (vgl. BFH-Urteile vom 04. Juli 2007 VIII R 77/05,

BFH/NV 2008, 53; vom 05. Oktober 1989 IV R 120/87, BFH/NV 1991, 319; vom 09. Oktober 1986 IV R 235/84, BFHE 148, 42, BStBI II 1987, 124).

Der Beteiligung eines Berufsfremden gleichgestellt ist die mitunternehmerische Beteiligung einer Kapitalgesellschaft, und zwar unabhängig von der Qualifikation der anderen Gesellschafter und ohne Rücksicht auf die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (vgl. BFH, Beschluss vom 03. Dezember 2003 IV B 192/03, BFHE 204, 290, BStBI II 2004, 303; dazu Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 19. April 2004 1 BvR 549/04). Eine GmbH erzielt in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. § 8 Abs. 2 KStG). Sie kann keine freiberufliche Einkünfte beziehen, selbst wenn sie durch ihre Organe, insbesondere durch ihre(n) Geschäftsführer, der Art nach ausschließlich freiberuflich tätig ist und sowohl diese als auch sämtliche Gesellschafter die persönliche Qualifikation für eine freiberufliche Tätigkeit besitzen. Eine GmbH ist deshalb einkommensteuer- und gewerbesteuerrechtlich bei der Qualifikation der Tätigkeit einer Personengesellschaft als "berufsfremde Person" zu werten.

Es ist unzulässig, bei der Besteuerung der GmbH als solcher durch sie hindurch zu greifen. Ebenso scheidet ein derartiger Durchgriff bei der Beurteilung der Tätigkeit einer Personengesellschaft aus, an der eine GmbH mitunternehmerisch beteiligt ist (BFH, Urteil vom 08. April 2008 VIII R 73/05, BFHE 221, 238, BStBI II 2008, 681 m. w. N.)

b) Da die Kommanditistin gewerbliche Einkünfte erzielte, erzielte die Klägerin insgesamt gewerbliche Einkünfte.

aa) Voraussetzung der Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 1 EStG ist jedoch, dass der Berufsfremde ebenfalls die Stellung eines Mitunternehmers inne hat (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2001 XI R 56/00, BFHE 197, 442, BStBI II 2002, 202). Das ist hier der Fall.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist nicht jeder zivilrechtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft auch Mitunternehmer i. S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Mitunternehmer ist er vielmehr nur dann, wenn er aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen (oder einer wirtschaftlich vergleichbaren) Stellung Mitunternehmerinitiative ausüben kann und ein Mitunternehmerrisiko trägt.

Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Unternehmens. Im Regelfall wird dieses Risiko durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens, einschließlich eines Geschäftswertes, vermittelt.

Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen. Ausreichend ist indes bereits die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die z. B. den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen. Da der gesetzlich nicht näher erläuterte Begriff des Mitunternehmers einer abschließenden Definition nicht zugänglich ist, können die Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein, sog. Typusbegriff. Deshalb kann z. B. ein geringeres Initiativrecht durch ein besonders stark ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko ausgeglichen werden. Allerdings müssen

beide Merkmale vorliegen. Ob das zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (BFH-Urteile vom 25. April 2006 VIII R 74/03, BFHE 213, 358, BStBl II 2006, 595; vom 17. Mai 2006 VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839, jeweils m. w. N.; ferner BFH-Urteil vom 10. Mai 2007 IV R 2/05, BStBl II 2007, 927, zur Beteiligung einer Genossenschaft im Rahmen einer stillen (Innen-)Gesellschaft).

bb) Übertragen auf den Streitfall folgt hieraus, dass die Kommanditistin Mitunternehmerin der Klägerin ist. Sie trägt Mitunternehmerisiko und ihr steht Mitunternehmerinitiative zu.

Mitunternehmerisiko ist gegeben, denn die Kommanditistin nimmt am laufenden Gewinn gem. § 13 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrags teil. Sie haftet außerdem mit ihrer Hafteinlage zumindest im Außenverhältnis. Es ist im Gesellschaftsvertrag auch keine Regelung enthalten, die gegen eine Beteiligung der Kommanditistin an den stillen Reserven sprechen könnte.

Mitunternehmerinitiative liegt vor. Der Kommanditistin stehen nicht nur die nach HGB vorgeschriebenen Mitwirkungsrechte zu, die nicht durch den Gesellschaftsvertrag abbedungen sind, sondern ihr stehen seit dem Gesellschafterbeschluss vom ... 2013 sogar die Mehrheit der Stimmen zu. Das Stimmrecht richtet sich gem. § 11 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags nach der Höhe der Einlage. Gem. § 5 in der Fassung ab dem 01.01.2013 hatte der Komplementär zunächst eine Einlage in Höhe von 75.000 €, welche jedoch in 2013 noch auf 25.000 € herabgesetzt wurde. Hingegen hat die Kommanditistin eine Einlage in Höhe von 100.000 €. Damit hat sie die Stimmenmehrheit.

c) Aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 (GrS 2/02, BStBl II 2005, 679) folgt kein anderes Ergebnis, denn diese Entscheidung betrifft nicht die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.

II.

Die Entscheidung über die Kosten beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision wird nicht gem. § 115 Abs. 2 FGO zugelassen.