

Gewerbsteuer Keine Zurechnung gem. § 8b Abs. 5 KStG bei Organschaft

GewStG § 7; GewStG § 9 Nr 7; KStG § 15; KStG § 8b Abs 5; GewStG § 2 Abs 2 S 2

Eine Erhöhung des gem. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG zuzurechnenden Gewerbeertrags der Organgesellschaft um den Betrag im Sinne des § 8b Abs. 5 KStG ist nicht vorzunehmen.

FG Münster Urteil v. 14.05.2014 – 10 K 1007 / 13 G

Im Namen des Volkes

URTEIL

In dem Rechtsstreit

hat der 10. Senat in der Besetzung: Vorsitzender Richter am Finanzgericht ... Richter am Finanzgericht ... Richterin... ehrenamtlicher Richter ... ehrenamtlicher Richter ... auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 14.05.2014 für Recht erkannt:

Tatbestand

I.

Streitig ist zum Gewerbesteuermessbetrag, ob bei einer gewerbesteuerlichen Organschaft gemäß § 8 Nr. 5 GewStG bei der Organträgerin eine Hinzurechnung von gem. § 8b Abs. 5 KStG nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben wegen einer im Gewerbeertrag der Organgesellschaft enthaltenen Dividende vorzunehmen ist.

Komplementärin der Klägerin ist die nicht am Kapital beteiligte Z Verwaltungs GmbH; Kommanditistin ist die Z J B.V., inzwischen umbenannt in Z K H B.V..

Die Klägerin ist zu 100 % an der Z K GmbH beteiligt. Zwischen ihr und der Z K GmbH besteht eine gewerbesteuerliche Organschaft. Die Klägerin ist Organträgerin und die Z K GmbH Organgesellschaft.

Die Z K GmbH wiederum ist zu 72,3 % an der Z Italia S.p.A. beteiligt.

Im Veranlagungszeitraum 2006 erhielt die Z K GmbH von der Z Italia S.p.A. eine Dividende in Höhe von ... EUR.

Zur Gewerbsteuer 2006 wurde der Gewerbeertrag der Organgesellschaft gemäß § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG i.V.m. §§ 2 Abs. 2, 7 GewStG, die die Anwendung des § 8b KStG bei der Organgesellschaft ausschließen, nach der Bruttomethode ermittelt. Der Gewinn einschließlich Dividende wurde gemäß § 9 Nr. 7 GewStG um die Dividende gekürzt. Die Klägerin als Organträgerin erfasste diesen Gewerbeertrag der Organgesellschaft und nahm keine Hinzurechnung gemäß § 2 Abs. 2 GewStG i.V.m. § 9 Nr. 7 Satz 3, Nr. 2a Satz 4 GewStG (in der Fassung des Gesetzes vom 13.12.2006, die gemäß § 36 Abs. 8 Satz 5 GewStG ab dem Erhebungszeitraum 2006 anzuwenden ist) i.V.m. § 8b Abs. 5 KStG bezogen auf die Dividende vor.

Nach einer Außenprüfung bei der Klägerin vertrat der Beklagte entsprechend dem BMF-Schreiben vom 26.08.2003, BStBl. I 2003, 437, die Auffassung, nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG seien keine Gewinnanteile im Sinne des § 7 GewStG und daher bei der Organträgerin nach § 8 Nr. 5 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags hinzuzurechnen (Anwendung der Nettomethode auf der Ebene der Organträgerin). Den Hinzurechnungsbetrag ermittelte der Beklagte mit ... EUR. Unter Hinzurechnung dieses Betrages erließ der Beklagte den gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2006 vom 30.11.2011.

Den dagegen erhobenen Einspruch der Klägerin wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 04.03.2013 als unbegründet zurück.

Zur Begründung der dagegen erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, für gewerbesteuerliche Zwecke gelte die Organgesellschaft als Betriebsstätte der Organträgerin. Gleichwohl seien der Gewerbeertrag

der Organgesellschaft und der Organträgerin getrennt zu ermitteln. Der ermittelte Gewerbeertrag der Organgesellschaft werde dann der Organträgerin zugerechnet.

Der Gewerbeertrag der Organgesellschaft werde gemäß § 7 Satz 1 GewStG ausgehend vom nach körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelten Gewinn berechnet. Aufgrund der Bruttomethode des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG sei die Dividende in vollem Umfang in diesem Gewinn enthalten. Dieser Gewinn sei gemäß § 9 Nr. 7 GewStG in voller Höhe um die Dividende zu kürzen. Da § 8b KStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden sei, sei die Kürzung nicht um nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gem. § 9 Nr. 7 Satz 3 i.V.m. § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG zu mindern. Der vollständig um die Dividende bereinigte Gewerbeertrag der Organgesellschaft werde anschließend der Organträgerin zugerechnet. Auf den zugerechneten Gewerbeertrag finde bei der Organträgerin § 8b KStG Anwendung. Wegen der vollständigen Kürzung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft um die Dividende liege bei der Organträgerin insoweit kein Gewerbeertrag vor, bei dem § 8b KStG zur Anwendung kommen könne (Gosch in Blümich § 9 GewStG Rz. 187a; Stangl, Beihefter zur DStR 4/2013, 11 ff.; Kohlruss, DStR 2006, 2291 ff.; Frotscher, Unternehmerbesteuerung 2009, 430; Müller/Stöcker, Die Organshaft, S. 238).

Die Klägerin beantragt,

- den Gewerbsteuerermessbescheid vom 30.11.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.03.2013 dahin zu ändern, dass der Gewerbsteuerermessbetrag 2006 auf ... EUR herabgesetzt wird;
- die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Der Beklagte trägt vor, die Zurechnung des Gewerbeertrags im Rahmen einer bestehenden Organshaft dürfe weder zu einer Besser- noch Schlechterstellung hinsichtlich der Besteuerung der Dividenden bei der Organträgerin führen. Mit der Zusammenrechnung dürften keine gewerbsteuerlichen Doppelerfassungen oder doppelte Begünstigungen verbunden sein. Die Besteuerung der Dividendenerträge bei der Organträgerin sei daher so vorzunehmen, als habe sie selbst die Dividende erzielt. Nach § 7 GewStG werde der Gewerbeertrag nach dem körperschaftsteuerlichen Einkommen ermittelt. Im körperschaftsteuerlichen Einkommen der Organgesellschaft sei die Dividende enthalten. Damit sei sie der Sache nach auch im Gewerbeertrag, der der Organträgerin zugerechnet werde, enthalten und sei § 8b Abs. 5 KStG auf der Ebene der Organträgerin insoweit anwendbar.

Gründe

II.

Die Klage ist begründet.

Der angefochtene Gewerbsteuerermessbescheid 2006 in der Fassung der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO in ihren Rechten.

Der Beklagte hat zu Unrecht den als Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG im Bescheid ausgewiesenen Betrag der nach § 8b Abs. 5 KStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben bei der Feststellung des Gewerbsteuerermessbetrages einbezogen. Eine Erhöhung des gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG der Klägerin als Organträgerin zuzurechnenden Gewerbeertrags der Organgesellschaft Z K GmbH um den Betrag im Sinne des § 8b Abs. 5 KStG ist nicht vorzunehmen. Im Rahmen der Feststellung des Gewerbsteuerermessbetrages bleibt die Schachteldividende der ausländischen Tochtergesellschaft der Organgesellschaft – anders als bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer – in vollem Umfang nach §§ 7, 9 Nr. 7 GewStG steuerfrei.

Gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG gilt eine Organgesellschaft bei einer Organshaft i.S.d. §§ 14, 17 und 18 KStG als Betriebsstätte der Organträgerin. Gleichwohl liegen zwei selbstständige Gewerbebetriebe vor, deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind (BFH v. 18.05.2011 – X R 4/10, BStBl. II 2011, 887; v. 14.01.2009 – I R 47/08, BStBl. II 2011, 131). Der auf der Ebene der Organgesellschaft nach den gewerbsteuerlichen Vorschriften ermittelte Gewerbeertrag wird der Organträgerin als Steuerschuldnerin über die Betriebsstättenfiktion zugerechnet.

Die Ermittlung des Gewerbeertrags bestimmt sich gem. § 7 Satz 1 GewStG nach dem Einkommen, ermittelt nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes, vermehrt und vermindert um die in §§ 8, 9 GewStG genannten Beträge.

Der Verweis auf die Gewinnermittlungsvorschriften des KStG umfasst bei der Organschaft auch die Vorschrift des § 15 KStG zur Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft (Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG § 15 Rz. 23).

Nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG sind die Vorschriften der § 8b Abs. 1 bis 6 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Die in § 8b Abs. 1 KStG normierte Steuerfreistellung u.a. ausländischer Schachteldividenden sowie die Behandlung von 5 % solcher Dividenden als fiktive nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 5 KStG gelten daher für die Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft nicht. Auf der Ebene der Organgesellschaft fließt die Dividende daher in das nach körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelte Einkommen ein. Dieses Einkommen wird anschließend um die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen der §§ 8, 9 GewStG erhöht oder gemindert. Der sich danach ergebende Betrag ist der Gewerbeertrag der Organgesellschaft i. S. d. § 7 Satz 1 GewStG, der der Organträgerin zugerechnet wird. Die Vorschrift des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG ist im Fall der Organschaft nur bei der Organträgerin auf deren Einkommen anzuwenden, das aus dem eigenen und dem im zugerechneten Gewerbeertrag der Organgesellschaft steckenden Einkommen besteht.

Im Streitfall hat die Organgesellschaft von ihrer italienischen Tochtergesellschaft eine Schachteldividende erhalten, die die Voraussetzungen der § 8b Abs. 1 und 5 KStG erfüllt. Wegen der Regelung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG ist die Dividende in voller Höhe bei der Gewinnermittlung der Organgesellschaft zu erfassen. Die Dividende erfüllt gleichzeitig auch die Voraussetzungen der gewerbsteuerlichen Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG. Der für den Gewerbeertrag maßgebende Gewinn ist daher um die Dividende nach § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG zu kürzen. Die Kürzung erfolgt in voller Höhe. Der Verweis in § 9 Nr. 7 Satz 3 GewStG auf § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG und weiter auf § 8b Abs. 5 KStG, der 5 % der Dividende zu fiktiven nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben bestimmt, führt nicht zu einer Minderung des Kürzungsbetrages, da auch insoweit über § 7 GewStG i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG die Vorschrift des § 8b Abs. 5 KStG nicht anzuwenden ist (Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG § 8b Rz. 379; Gosch in Blümich, GewStG § 9 Rz. 187a, 314; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG § 15 Rz. 94; BMF v. 26.08.2003, BStBl. I 2003, 437, Rz. 30). Dementsprechend ist in dem für den Gewerbebetrieb der Organgesellschaft ermittelten Gewerbeertrag die Schachteldividende nicht mehr enthalten.

Gewerbsteuerlich wird dieser Gewerbeertrag der Klägerin als Organträgerin gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG als Steuerpflichtiger zugerechnet und mit dem eigenen Gewerbeertrag der Organträgerin zusammengerechnet (Drüen in Blümich, GewStG, § 2 Rz. 158). Entgegen der vom Beklagten in der mündlichen Wandlung vorgetragenen Auffassung ist in die Dividende auch nicht dem Grunde nach in dem der Organträgerin zugerechneten Gewerbeertrag der Organgesellschaft als enthalten anzusehen. Bei der zu entscheidenden Frage geht es um die Festsetzung des Gewerbsteuermessbetrages, so dass auf die gewerbsteuerlichen Regelungen in ihrer Abweichung von der körperschaftsteuerlichen Behandlung abzustellen ist.

Da in dem der Organträgerin zugerechneten Gewerbeertrag der Organgesellschaft betragsmäßig keine dem § 8b Abs. 1 und 5 KStG unterfallende Schachteldividende mehr enthalten ist, scheidet eine Korrektur des Gewerbeertrages gemäß § 8b Abs. 5 KStG auf der Ebene der Organträgerin aus.

Nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG ist die Vorschrift des § 8b Abs. 1 und 5 KStG auf der Ebene der Organträgerin dann anzuwenden, wenn in dem zugerechneten Gewerbeertrag der Organgesellschaft Dividenden i.S.d. § 8b Abs. 1 bis 3 KStG enthalten sind. Wegen der gewerbsteuerlichen vollständigen Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG ist diese Voraussetzung gewerbsteuerlich nicht erfüllt und bleibt die Dividende insgesamt gewerbsteuerfrei, während sie zur Körperschaftsteuer mit dem 5 %-igen Betrag des § 8b Abs. 5 KStG versteuert wird (Gosch in Blümich, GewStG § 9 Rz. 187a; Neumann in Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, § 15 Rz. 23; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG § 15 Rz. 94; Kollruss, DStR 2006, 2291 ff. (2293); Hageböke, IStR 2009, 473 ff. (480); Stangl, DStR Beihefter 4/2013, 8 ff. (11, 12); Müller/Stöcker, Die Organschaft, S. 251, Rz. 1003).

Nach anderer Auffassung (OFD Münster v. 04.09.2006 – G 1421-138-St 12-33. Fallbeispiel 3.1, juris; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG § 8b Rz. 380, 385; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG § 15 Rz. 27, 28, 52) ist die Nichtanwendung des § 8b Abs. 5 KStG auf der Ebene der Organgesellschaft auf der Ebene der Organträgerin, d.h. im Streitfall der Klägerin, nachzuholen und der hinzugerechnete Gewerbeertrag der Organgesellschaft bei der Ermittlung des Gesamtgewerbeertrages der Organträgerin entsprechend zu erhöhen. Begründet wird dies mit der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers, die lückenhaft zur Gewerbsteuer umgesetzt worden sei. Dogmatisch wird die Korrektur auf § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG gestützt.

Dieser Auffassung verweist zwar zutreffend auf die gesetzgeberische Belastungsentscheidung; gleichwohl geben der Wortlaut und das Regelungsgeflecht der Vorschriften keine rechtliche Grundlage für die Korrektur auf der Ebene der Organträgerin. Wie sich aus den Verweis des § 9 Nr. 7 Satz 3 GewStG über § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG auf § 8b Abs. 5 KStG ergibt, will der Gesetzgeber die Kürzung

der Steuerfreiheit der Schachteldividende um die pauschalen fiktiven nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben sowohl zur Körperschaftsteuer als auch zur Gewerbesteuer (s. BT-DS 16/2712, S. 73). In Nicht-Organschaftsfällen tritt diese Kürzung durch die Minderung des Kürzungsbetrages des § 9 Nr. 7 Satz 1 und 3 GewStG über dessen Verweis auf § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG und weiter auf § 8b Abs. 5 KStG auch ein. Allein bei der Organschaft wird dieses gesetzgeberische Ziel wegen der gesetzlichen Regelung des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG, dass je nach Rechtsform der Organträgerin letztlich erst auf dessen Stufe zu entscheiden ist, ob § 8b Abs. 5 KStG oder § 3 Nr. 40 EStG anzuwenden sind, verfehlt. Dementsprechend wird zunächst ein zu hoher Gewinn bei der Organgesellschaft erfasst, der bei der Körperschaftsteuer erst auf der Ebene der Organträgerin, wenn diese eine Kapitalgesellschaft ist, über § 8b Abs. 1 und 5 KStG korrigiert wird. Diese technische Ausgestaltung der Bruttomethode hat nicht nur steuerliche Auswirkungsunterschiede zur Gewerbesteuer, sondern auch zur Körperschaftsteuer bei der Spendenhöchstbetragsberechnung (Dötsch/Pung, DB 2003, 1970 ff. (1976)).

Sowohl zu diesem Punkt als auch zur fehlenden Kürzung bei der Gewerbesteuer geben die insoweit anzuwendenden Vorschriften auch im Wege der Auslegung keine Handhabe zu der vom Beklagten vorgenommenen Korrektur. § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG ist eine Vorschrift zur Einkommensermittlung und nicht zur Einkommenshinzurechnung (Frotscher in Frotscher/Maas, KStG § 15 Rz. 1; Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG § 15 Rz.23). Der Organträgerin wird insoweit nur der bereits ermittelte Gewerbeertrag der Organgesellschaft zugerechnet. Eine Einkommensermittlung findet insoweit auf ihrer Ebene nicht mehr statt.

Die Vorschrift des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und 2 KStG ist zum Inhalt und zur Anwendungsstufe im Rahmen der Organschaft klar und eindeutig gefasst. In dem auf der Ebene der Organgesellschaft ermittelten Gewerbeertrag ist die Schachteldividende bei der Hinzurechnung und Addition zum eigenen Gewerbeertrag der Organträgerin nicht mehr enthalten. Auf der Ebene der Organträgerin kann über § 7 GewStG, § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG die Vorschrift des § 8b KStG insoweit nicht mehr zur Anwendung kommen.

Der Gesetzeswortlaut enthält zwar insoweit möglicherweise eine ungewollte Lücke. Diese Lücke ist spätestens mit den ersten Aufsätzen zum Problemkreis im Jahre 2003 (s. Dötsch/Pung, DB 2003, 1970 ff. (1978)) bekannt. Das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878 hat diese Lücke, obwohl Regelungen zu § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG zu diesem Problemkreis in ihm enthalten sind, nicht geschlossen. Angesichts des klaren Wortlauts der Regelungen und dieses Umstandes fehlt damit ein Ansatz für eine lückenschließende Auslegung als Umsetzung der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers bei der Gesetzesanwendung (s. zu diesen Auslegungsgrundsätzen Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 362a m.w.N.).

Die Regelungslücke ist auch nicht über die Vorschrift des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG zu schließen.

Aufgrund der Betriebsstättenfiktion dieser Vorschrift werden die für die Organgesellschaft und die Organträgerin jeweils getrennt ermittelten Gewerbeerträge bei der Organträgerin als Steuerpflichtiger zusammengerechnet. Diese Summe ist jedoch um ungerechtfertigte doppelte oder nicht erfasste Positionen innerhalb des Organkreises zu korrigieren, die ihre Ursache im Organkreis haben (BFH v. 18.09.1996 – I R 44/95, BStBl. II 1997, 181; Drüen in Blümich, GewStG § 2 Rz. 158). Nach ihrer Zielrichtung erfasst die Vorschrift nur die ungerechtfertigten Doppelerfassungen oder ungerechtfertigten Nichterfassungen, die gerade wegen der getrennten Ermittlung und der anschließenden Zusammenrechnung zu einer Doppel- oder Nichterfassung führen. Um eine Konsequenz in diesem Sinne handelt es sich bei dem Nichtansatz der fiktiven nicht abziehbare Betriebsausgaben des § 8b Abs. 5 KStG nicht. Diese beruht vielmehr auf der Verlagerung der Entscheidung zur Anwendung des § 8b KStG oder des § 3 Nr. 40 EStG auf die Ebene des Organträgers und der Ausklammerung dieser Frage bei der Organgesellschaft (so auch Stangl, DStR Beihefter 4/2013, 8ff. (12)). Sie ist nicht Folge der Zusammenrechnung der Gewerbeerträge wie u.a. die Korrekturen zu Dauerschuldzinsen und weiteren Punkten (s. dazu Drüen in Blümich, GewStG, § 2 Rz. 170 ff.).

Die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrages wird dem Beklagten gem. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Die zu entscheidende Rechtsfrage hat wegen der abweichenden Auffassung der Finanzverwaltung und der unterschiedlichen Auffassungen in der Literatur grundsätzliche Bedeutung.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

Rechtsmittelbelehrung

1. Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist bei dem Bundesfinanzhof innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen. Der Bundesfinanzhof hat die Anschrift Ismaninger Straße 109, 81675 München. Es besteht ferner ein elektronisches Gerichtspostfach (Näheres unter www.egvp.de). Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Ihr soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss enthalten:

- die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge);
- die Angabe der Revisionsgründe, und zwar:
 - die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt;
 - soweit die Revision darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, die Bezeichnung der Tatsachen, die den Mangel ergeben.

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. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. 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. 2. Der Beschluss ist unanfechtbar.