
Datum: 21.05.2010
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 292/09 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2010:0521.1K292.09E.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 03.04.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.01.2009 wird dahingehend geändert, dass die Einkommensteuer 2003 auf 58.244 EUR festgesetzt wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger zu 73% und der Beklagte zu 27%.

Die Hinzuziehung eines Prozessbevollmächtigten für das Vorverfahren war notwendig.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Die Kläger sind Ehegatten und werden im Streitjahr 2003 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte als Chefarzt Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit. Die Klägerin kümmerte sich vorrangig um die Sorge und Erziehung der in den Jahren 1996 und 1999 geborenen Kinder. Darüberhinaus war die Klägerin als psychologische Psychotherapeutin und Kinder- und Jugendlichen-Psychotherapeutin selbständig tätig. Über eine Zulassung der kassenärztlichen Vereinigung verfügte sie nicht. Die Klägerin erzielte im Streitjahr 2003 keine anderen Einkünfte.

2

3

Die Kläger erwarben im Jahr 1999 das Grundstück A-Straße 1 in A-Stadt. Auf diesem errichteten sie gemeinsam ein Einfamilienhaus, welches die Kläger gemeinsam bewohnen, und der Kläger allein einen separaten Anbau (ca. 74 qm), den er als Praxisräume an die Klägerin vermietete. Die Anschaffungskosten für den Anbau trug der Kläger alleine. Der schriftlich geschlossene Mietvertrag vom 20.11.1999 enthält u.a. folgende Regelungen:

§ 1 Mietgegenstand	4
Der Vermieter vermietet an die Mieterin zum Betrieb einer psychologischen und psychotherapeutischen Praxis.	5
§ 2 Zustand der Mietsache	6
[...]	7
§ 3 Mietzeit	8
1. Das Mietverhältnis beginnt am 01.12.1999	9
[....]	10
§ 4 Miete, Nebenkosten, Zahlungsweise	11
1. Die Miete für den in § 1 beschriebenen Mietgegenstand beträgt monatlich 800,00 DM. Änderungen oder Anpassungen der Miethöhe bedürfen nicht der Schriftform.	12
[...]	13
Die Klägerin machte erstmalig die Miete für Dezember 2001 als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend.	14
Im Streitjahr zahlte die Klägerin die Miete von monatlich 420 EUR von ihrem betrieblichen Konto (Kontonummer 1234567) bei der A-Bank A-Stadt auf das Konto des Klägers bei der A-Bank B-Stadt (Kontonummer 7654321), über welches sie mitverfügungsberechtigt war. Von diesem Konto überwies der Kläger jedenfalls am 02.01.2003, 03.03.2003, 02.05.2003, und 01.08.2003 einen Betrag von jeweils 1.278,23 EUR auf das Konto der Klägerin bei der B-Bank B-Stadt (Kontonummer 1111111). Außerdem ging auf dem betrieblichen Konto der Klägerin bei der A-Bank A-Stadt (Kontonummer 1234567) am 27.03.2003 eine Überweisung vom Konto des Klägers bei der A-Bank B-Stadt (Kontonummer 7654321) in Höhe von 750,00 EUR ein.	15
Der Kläger machte in der Einkommensteuererklärung 2003 Einkünfte aus der Vermietung der Praxisräume in Höhe von - 9.754 EUR geltend.	16
Die Klägerin erklärte im Streitjahr Einkünfte aus der selbständigen Arbeit als Psychotherapeutin in Höhe von - 10.371 EUR. Diese setzen sich zusammen aus Betriebseinnahmen von 144,94 EUR aus einer Scheckzahlung und Betriebsausgaben von 10.516,56 EUR, darin enthalten Praxismiete von 5.040 EUR.	17
Die Klägerin erklärte in anderen Veranlagungszeiträumen als dem Streitjahr 2003 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in folgender Höhe:	18
2001 - 3.658 EUR	19
	20

2002 - 8.855 EUR	
2004 - 5.786 EUR	21
2005 + 1.251 EUR	22
2006 - 6.014 EUR	23
2007 - 5.560 EUR	24
2008 - 5.628 EUR.	25

Die von der Klägerin erzielten Betriebseinnahmen resultierten aus Praxisvertretungen bei andern selbständig tätigen Psychologen bzw. aus Veranstaltungen bei der Katholischen Familienbildungsstätte. Betriebseinnahmen aus der Behandlung von Privatpatienten flossen der Klägerin nur im Jahr 2004 in Höhe von 205 EUR zu. Die Klägerin erzielt seit August 2007 als angestellte Psychologin in einem Krankenhaus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Jahr 2008 flossen ihr keine Betriebseinnahmen aus der selbständigen Tätigkeit zu. In sämtlichen Jahren machte die Klägerin die Praxismiete als Betriebsausgaben geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid 2003 vom 09.10.2006, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und hinsichtlich der selbständigen Einkünfte der Klägerin vorläufig erging und mit dem der Beklagte im Hinblick auf das Mietverhältnis Nachweise anforderte, veranlagte der Beklagte die Kläger zunächst erklärungsgemäß. Aufgrund der Nichtvorlage der angeforderten Nachweise erließ der Beklagte am 03.04.2007 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2003, mit dem er den Vorbehalt der Nachprüfung aufhob und das zwischen den Klägern geschlossene Mietverhältnis nicht anerkannte. Dementsprechend berücksichtigte er beim Kläger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 0 EUR und bei der Klägerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit von – 5.331 EUR.

Hiergegen erhoben die Kläger am 12.04.2007 Einspruch und machten geltend, das Mietverhältnis sei steuerlich anzuerkennen. Insbesondere seien die Praxisräume ausschließlich durch den Kläger hergestellt und die Mieten durch die Klägerin tatsächlich gezahlt worden. Als Nachweis reichten die Kläger die Kontoauszüge für das Konto des Klägers bei der A-Bank B-Stadt (Kontonummer 7654321) ein. Der Aufforderung des Beklagten zur Vorlage weiterer Unterlagen bzw. zur Erteilung von weiteren Auskünften (Auskunft zur Kontoinhaberschaft; Auskunft zu den Mitteln der Klägerin, aus denen die Mietzahlungen erbracht wurden) kamen die Kläger nicht nach.

Der Beklagte erließ am 09.01.2009 eine verbösernde Einspruchsentscheidung, mit der er die Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Klägerin mit 0 EUR berücksichtigte. Er führte insoweit aus, die Klägerin betreibe die Tätigkeit als Psychotherapeutin ohne Gewinnerzielungsabsicht. Die von der Klägerin erzielten Einnahmen ständen nicht im Zusammenhang mit der Anmietung der Praxisräume, sondern würden durch Beratungsgespräche bei der Familienbildungsstätte und die Praxisvertretung erzielt. Darüber hinaus erkannte der Beklagte das zwischen den Klägern geschlossene Mietverhältnis nicht an. Er führte insoweit aus, die Kläger hätten nicht nachgewiesen, dass durch die monatlichen Mietzahlungen eine tatsächlich endgültige Vermögensminderung bei der Klägerin und eine endgültige Vermögensmehrung bei dem Kläger stattgefunden hätten.

Die Kläger haben am 19.01.2009 Klage erhoben.

Sie wiederholen ihr Vorbringen aus dem Verwaltungsverfahren und tragen ergänzend vor, dass es sich bei dem Mietverhältnis nicht um ein Scheingeschäft handle. Der Kläger habe der Klägerin nicht die erhaltenen Mietzahlungen unmittelbar zurücküberwiesen. Es müsse als zwischen Ehegatten üblich beschrieben werden, dass der wirtschaftlich schwächere Ehegatte, der aufgrund seiner selbständigen Tätigkeit Verluste erleide, Ausgleichzahlungen des wirtschaftlich stärkeren Ehegatten erhalte. Die geringen Betriebseinnahmen aus der Behandlung von Privatpatienten seien u.a. darauf zurückzuführen, dass die Tochter der Kläger im Jahr 2002 aufgrund schwerer Brandverletzungen mehrere Monate im Krankenhaus habe verbringen müssen und auch im folgenden Jahr einer umfassenden Pflege und Fürsorge bedurft habe.	
Die Kläger beantragen,	32
den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 03.04.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.01.2009 dahingehend abzuändern, dass bei dem Kläger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von - 9.754 EUR und bei der Klägerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit von - 10.371 EUR angesetzt werden, hilfsweise die Revision zuzulassen.	33
Der Beklagte beantragt,	34
die Klage abzuweisen.	35
Er verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung vom 09.01.2009 und trägt ergänzend vor, die erzielten Einnahmen (Praxisvertretung und Vortragstätigkeit bei der Familienbildungsstätte) erforderten nicht die Anmietung der Praxis.	36
Das Gericht hat die Kläger ohne Erfolg nach § 79b Abs. 2 FGO aufgefordert, die aus den Kontoauszügen erkennbaren regelmäßigen Überweisungen zwischen den Klägern näher zu erläutern. Auch die Kontoauszüge für das betriebliche Konto (Kontonummer 1234567) der Klägerin bei der A-Bank A-Stadt für das Streitjahr 2003 legten die Kläger trotz Aufforderung durch das Gericht nicht vor.	37
In der mündlichen Verhandlung legte der Klägervertreter ein Buchungskonto des Kontos der Klägerin bei der A-Bank (Kontonummer 1234567) vor, über das sie die monatlichen Mietzahlungen tätigte.	38
Auf den Inhalt der Gerichtsakten und der dem Gericht vorgelegten Steuerakten wird Bezug genommen.	39
Entscheidungsgründe:	40
Die Klage ist teilweise begründet.	41
Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2003 vom 03.04.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.01.2009 ist insoweit rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO), als der Beklagte die Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht nicht anerkannt hat. Soweit der Beklagte das zwischen den Klägern abgeschlossene Mietverhältnis nicht anerkannt hat, ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2003 rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten.	42
Der Beklagte hat zu Recht das zwischen den Klägern begründete Mietverhältnis hinsichtlich der Praxisräume steuerlich nicht anerkannt. Der Kläger erfüllt im Streitjahr 2003 nicht den	43

Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Kläger haben nicht den ihnen obliegenden Nachweis erbracht, dass die vereinbarten Leistungen aus dem Mietverhältnis tatsächlich dem Einkunftserzielungsbereich und nicht dem Privatbereich zuzurechnen sind, so dass beim Kläger der begehrte Werbungskostenüberschuss und bei der Klägerin der begehrte Betriebsausgabenabzug zu versagen ist.

Der zwischen den Klägern geschlossene Mietvertrag hält einem Fremdvergleich nicht stand. 44

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH steht es auch nahen Angehörigen - wie den Klägern - frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander so zu gestalten, dass sie steuerlich möglichst günstig sind (vgl. BFH-Urteil vom 16.01.1996 IX R 13/92, BStBl II 1996, 214). Verträge zwischen Ehegatten oder Angehörigen können steuerlich aber nur anerkannt werden, wenn sie eindeutig und ernstlich vereinbart sind, entsprechend dieser Vereinbarung tatsächlich durchgeführt werden und die Vertragsbedingungen dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Diese Rechtsgrundsätze gelten auch für Mietverträge (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.01.1996 IX R 13/92, BStBl II 1996, 214; BFH-Beschluss vom 15.06.2000 XI B 123/99, BFH/NV 2000, 1467). 45

Für die Beurteilung eines Mietvertrages unter nahen Angehörigen ist entscheidend, dass die Hauptpflichten der Vertragsparteien wie die Überlassung einer konkret bestimmten Sache und die Höhe der Miete (§ 535 des Bürgerlichen Gesetzbuchs - BGB -) klar und eindeutig vereinbart und wie vereinbart durchgeführt werden (BFH-Urteile vom 20.10.1997 IX R 38/97, BStBl II 1998, 106; vom 19.10.1999 IX R 39/99, BStBl II 2000, 224). 46

Der Senat hat bereits Bedenken, ob die Kläger den Gegenstand des Mietverhältnisses hinreichend klar und eindeutig vereinbart haben. Die Regelung in § 1 des Mietvertrags bezieht sich nur auf eine psychologische und psychotherapeutische Praxis. Angaben zu Adresse, Standort auf dem Grundstück, Anzahl der Räume, mit/ohne WC und Größe der Praxis enthält der Mietvertrag nicht. Darüber hinaus stimmen der im Mietvertrag vereinbarte Beginn des Mietverhältnisses (01.12.1999) und der tatsächliche Beginn des Mietverhältnisses (01.12.2001) nicht überein. Ein solcher Mietvertrag dürfte als unter fremden Dritten nicht üblich anzusehen sein. 47

Auf die Frage der klaren und deutlichen Vereinbarung kommt es aber im Streitfall nicht entscheidend an, weil das Mietverhältnis im Streitjahr 2003 jedenfalls nicht wie vereinbart durchgeführt wurde. 48

Mietverhältnisse können steuerrechtlich nur berücksichtigt werden, wenn sie nicht zum Schein abgeschlossen wurden (§ 41 Abs. 2 AO). Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn die Vertragsparteien die notwendigen Folgerungen aus dem Vertrag bewusst nicht gezogen haben. Bei einem Dauerschuldverhältnis - wie einem Mietvertrag - kann dies auch zutreffen, wenn der Vertrag zwar zunächst von den Beteiligten gewollt und durchgeführt, in der Folgezeit aber nur zum Schein aufrechterhalten wird. Die steuerrechtliche Anerkennung eines Mietverhältnisses setzt mithin voraus, dass die Vertragsparteien die vereinbarten Leistungen tatsächlich erbringen (BFH-Urteil vom 28.01.2003, IX R 53/00, BFH/NV 2003, 768). 49

An der tatsächlichen Durchführung eines Mietvertrages fehlt es, soweit der Vermieter dem Mieter die Wohnung nicht zur Nutzung überlässt oder - soweit dies nicht auf Zahlungsunfähigkeit oder Streitigkeiten über die Ansprüche beruht - die Miete nicht gezahlt wird oder nicht endgültig in das Vermögen des Vermieters übergeht, sondern der Vermieter dem Mieter z.B. die Miete im Vorhinein zur Verfügung stellt oder sie nach dem Eingang 50

alsbald wieder an den Mieter zurückzahlt, ohne dazu aus anderen Rechtsgründen verpflichtet zu sein (BFH-Urteil vom 17.12.2002, IX R 23/00, BFH/NV 2003, 612, BFH-Urteil vom 28.01.1997 IX R 23/94, BStBl II 1997, 655). Kleinere Unregelmäßigkeiten bei der Zahlung der Miete stehen hingegen selbst bei Angehörigenmietverträgen der steuerlichen Anerkennung nicht entgegen.

Im Streitfall ist der Senat nicht davon überzeugt, dass die von der Klägerin monatlich überwiesene Miete in Höhe von 420 EUR endgültig in das Vermögen des Klägers übergegangen ist. Vielmehr ist der Senat zu der Überzeugung gelangt, dass der Kläger der Klägerin die Miete nach Eingang alsbald wieder zurückgezahlt hat, ohne dazu aus anderen Rechtsgründen verpflichtet zu sein. 51

Aus den dem Senat vorliegenden Kontoauszügen des Klägers ist ersichtlich, dass dieser auf das Konto der Klägerin bei der B-Bank B-Stadt (Kontonummer 111111) am 02.01.2003, 03.03.2003, 02.05.2003, und 01.08.2003 einen Betrag von jeweils 1.278,23 EUR überwiesen hat. Nach Ansicht des Senats dürfte es sich hierbei um regelmäßige monatliche Überweisungen, die vor der Euroumstellung auf 2.500 DM lauteten und regelmäßig am Monatsanfang ausgeführt wurden, handeln. Aus dem vorgelegten Buchungskonto des Kontos der Klägerin bei der A-Bank (Kontonummer 1234567) ist ersichtlich, dass auf diesem Konto zur Vermeidung eines Negativsaldos regelmäßig Gutschriften unter der Bezeichnung "Übertrag" erfolgten. Diesen Übertrag dürfte die Klägerin nach Ansicht des Senats aus den monatlichen Überweisungen des Klägers auf ihr Konto bei der B-Bank B-Stadt (Kontonummer 111111) getätigt haben. Ein weiteres Beweisanzeichen für die Rückzahlung der Miete ergibt sich daraus, dass die Klägerin wirtschaftlich nicht in der Lage war, die Miete aus ihrem eigenen Einkommen aufzubringen. Der Klägerin flossen im Streitjahr nur Betriebseinnahmen aus selbständiger Arbeit in Höhe von 144 EUR zu. Andere Einkünfte erzielte sie im Streitjahr nicht. 52

Da die Kläger nach § 79b Abs. 2 FGO innerhalb der ihnen gesetzten Frist aufgefordert wurden, die aus den Kontoauszügen erkennbaren regelmäßigen Überweisungen zwischen den Klägern zu erläutern, und über die Folgen der Fristversäumnis nach § 79b Abs. 3 FGO belehrt worden sind, ist das Gericht nicht zu weiteren Ermittlungen verpflichtet. Die Kläger haben vielmehr - da sie die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen für ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis tragen - die Folgen der Nichterweislichkeit zu tragen. Dementsprechend darf das Gericht davon ausgehen, dass es sich bei den Überweisungen des Klägers um regelmäßige monatliche Zahlungen handelte und die Klägerin die Gutschriften auch zum Ausgleich ihres betrieblichen Kontos verwandte. Der Kläger zahlte der Klägerin damit die Miete nach Eingang alsbald – über einen Umweg – wieder zurück. 53

Der Kläger war zu dieser Rückzahlung auch nicht aus anderen Rechtsgründen verpflichtet. Insbesondere hatte die Klägerin gegen den Kläger keinen Anspruch auf die Zahlung eines entsprechenden Barunterhaltes. Nach § 1360 Satz 1 BGB sind die Ehegatten einander verpflichtet, durch ihre Arbeit und mit ihrem Vermögen die Familie angemessen zu unterhalten. Der Unterhalt ist in der Weise zu leisten, die durch die eheliche Lebensgemeinschaft geboten ist (§ 1360a Abs. 2 BGB). Daraus ergibt sich, dass jeder Ehegatte in angemessenem Umfang über Geldmittel zum Familienunterhalt sowie zur Befriedigung der eigenen Bedürfnisse verfügen darf. Dieser Anspruch ist jedoch nicht auf die Zahlung von Barunterhalt gerichtet, so dass der Kläger im Streitfall nicht zur Zahlung von Barunterhalt an die Klägerin verpflichtet war. Deshalb ist nach Ansicht des Senats die Rechtsprechung des BFH zur Vermietung an Kinder bzw. geschiedene Ehegatten, die die 54

Miete aus dem Barunterhalt der Eltern bzw. des geschiedenen Vermieter-Ehegatten zahlen oder die Miete mit dem Barunterhalt verrechnen (vgl. BFH-Urteil vom 19.10.1999 IX R 39/99, BStBl II 2000, 224; BFH-Urteil vom 16.01.1996 IX R 13/92, BStBl II 1996, 214) nicht auf den vorliegenden Streifall übertragbar.

Dementsprechend kann der zwischen den Klägern geschlossene Mietvertrag über die Praxisräume steuerlich nicht anerkannt werden, so dass beim Kläger der begehrte Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von - 9.754 EUR und bei der Klägerin der begehrte Betriebsausgabenabzug in Höhe von 5.040 EUR zu versagen ist. 55

Der Beklagte hat zu Unrecht die verbleibenden Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit in Höhe von – 5.331 EUR wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht nicht anerkannt. 56

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass bei Tätigkeiten, die nicht typischerweise dazu bestimmt und geeignet sind, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkunftssphäre zu dienen, allein das Erzielen langjähriger Verluste noch keinen zwingenden Schluss auf das Nichtvorliegen der inneren Tatsache "Gewinnerzielungsabsicht" zulässt. Vielmehr muss bei längeren Verlustperioden aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt (vgl. die Nachweise im BFH-Urteil vom 21.07.2004 X R 33/03, BStBl II 2004, 1063, unter II.3.a). Darüber hinaus kann einer unternehmerischen Tätigkeit, selbst wenn sie von Beginn an Verluste eingebracht hat, solange der Anlaufzeitraum, der in der Regel nicht kürzer als fünf Jahre ist, noch nicht abgeschlossen ist, nur in Ausnahmefällen die steuerliche Anerkennung versagt werden (BFH-Urteil vom 23.05.2007 X R 33/04, BStBl II 2007, 874). 57

Der im Streitjahr entstandene Verlust aus selbständiger Arbeit war danach anzuerkennen, da es sich bei der Tätigkeit der Klägerin als psychologische Psychotherapeutin um keine Tätigkeit handelt, die nur aus im Bereich ihrer Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt wird. Die Tätigkeit ist nicht typischerweise in der Nähe des Hobbybereichs anzusiedeln. Vielmehr übt die Klägerin seit dem Jahr 2007 eine ähnliche Tätigkeit als Angestellte in einem Krankenhaus aus. Der im Streitjahr 2003 entstandene Verlust liegt auch noch innerhalb des fünfjährigen Anlaufzeitraums, so dass er grundsätzlich anzuerkennen und nur in Ausnahmefällen die Anerkennung zu versagen ist. Ein solcher Ausnahmefall ist im Streifall jedoch nicht gegeben. Die Kläger haben schlüssig dargelegt, dass die Klägerin durch die schwere Verletzung ihrer Tochter im Jahr 2002 und die anschließend notwendige Betreuung und Pflege, die das Maß der durch ein gesundes Kind benötigten Fürsorge überstieg, im Streitjahr 2003 nicht in der Lage war, in der Praxis weitere Privatpatienten zu betreuen. 58

Die Einkommensteuer berechnet sich wie folgt: 59

zu versteuerndes Einkommen bisher 158.539,00 EUR 60

Einkünfte aus selbständiger Arbeit – 5.331,00 EUR 61

zu versteuerndes Einkommen lt. Urteil 153.208,00 EUR 62

Einkommensteuer 54.548,00 EUR 63

64

Erhöhung um Kindergeld 3.696,00 EUR	
Festzusetzende Einkommensteuer lt. Urteil 58.244,00 EUR	65
Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO.	66
Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.	67
