

Urteil vom 16. Juni 2020, VIII R 4/20 (VIII R 49/11)

Kein Abzug von Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG

ECLI:DE:BFH:2020:U.160620.VIIIR4.20.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 9, EStG § 10 Abs 1 Nr 7, EStG § 52 Abs 12 S 11, GG Art 1 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, GG Art 12, GG Art 20 Abs 1, EStG § 9 Abs 6, EStG § 12 Nr 5, BeitrRLUmsG Art 2 Nr 34

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 02. November 2011, Az: 11 K 467/09

Leitsätze

1. § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG erfasst Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, auch dann, wenn das Studium objektiv und subjektiv der Förderung einer konkreten späteren Erwerbstätigkeit dient.
2. § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG ist im Hinblick auf die übertragbaren Ausführungen zu § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG im BVerfG-Beschluss vom 19.11.2019 - 2 BvL 22-27/14 (DStR 2020, 93) mit Art. 3 Abs. 1 GG, Art. 12 GG und dem Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums (Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar.
3. Die rückwirkende Anwendung der Regelung des § 4 Abs. 9 EStG i.V.m. § 52 Abs. 12 Satz 11 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG für die Veranlagungszeiträume ab 2004 ist verfassungsgemäß (s. bereits Senatsurteil vom 05.11.2013 - VIII R 22/12, BFHE 243, 486, BStBl II 2014, 165).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 03.11.2011 - 11 K 467/09 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 19.10.2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.02.2007 wird dergestalt geändert, dass weitere Aufwendungen der Kläger für haushaltsnahe Dienstleistungen in Höhe von 132,12 € berücksichtigt werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über den Abzug von Aufwendungen für ein Studium der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) im Streitjahr 2004.
- 2 Die Klägerin und der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) werden für das Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 3 Die Klägerin war im Streitjahr 19 Jahre alt. Sie besuchte vor dem Zuzug in die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) bei ihrem Vater in W (Republik Belarus --Weißrussland--) drei Jahre eine Kunstschule, anschließend

studierte sie in Weißrussland an der Universität Pädagogik. Weder die künstlerische Ausbildung beim Vater noch das Studium in Weißrussland beendete die Klägerin durch Abschlussprüfungen. Sie begann im Streitjahr 2004 an der Universität in A ein Studium der Slawistik und Kunstpädagogik. Dieses Studium schloss sie 2010 mit der Magisterprüfung erfolgreich ab.

- 4 Bereits während der Ausbildung in Weißrussland arbeitete die Klägerin als Künstlerin und Buchillustratorin. Sie erzielte aus dieser Tätigkeit in Weißrussland Einnahmen und führte diese Tätigkeit in Deutschland fort.
- 5 Nachdem der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 19.10.2006 geschätzt hatte, erhoben die Kläger Einspruch. Die Klägerin machte einen Verlust aus ihrer künstlerischen Tätigkeit bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend, den sie im Rahmen einer Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte. Von den Betriebseinnahmen in Höhe von 120 € zog sie Betriebsausgaben für das im Streitjahr aufgenommene Studium in A ab. Sie trug im Streitjahr studienbezogene Aufwendungen, die auf Arbeitsmittel, Immatrikulationskosten, Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und Fahrtkosten entfielen, in Höhe von 9.043,39 €.
- 6 Das FA berücksichtigte bei den Einkünften der Klägerin aus selbständiger Tätigkeit die erklärten Betriebseinnahmen abzüglich pauschal geschätzter Betriebsausgaben in Höhe von 25 % und setzte Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 90 € an. Die Aufwendungen für das Studium berücksichtigte das FA als Sonderausgaben in Höhe von 4.000 € gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr zunächst geltenden Fassung des Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21.07.2004 (BGBl I 2004, 1753). Es setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 06.02.2007 entsprechend fest.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der anschließend erhobenen Klage weitgehend statt. Es entschied den Streitfall nach der Rechtslage vor Inkrafttreten des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG) vom 07.12.2011 (BGBl I 2011, 2592). Die Begründung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 305 mitgeteilt.
- 8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts. Mit dem BeitrRLUmsG sei § 4 Abs. 9 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG) neben § 9 Abs. 6, § 12 Nr. 5 EStG mit Rückwirkung in das Gesetz eingefügt worden. Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittele, seien danach keine Betriebsausgaben, sondern Sonderausgaben, die bis zu einem Höchstbetrag von 4.000 € abzugsfähig seien. Dies gelte auch für die Aufwendungen der Klägerin für das Studium in A.
- 9 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 03.11.2011 - 11 K 467/09 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 19.10.2006 in Gestalt der Steuerfestsetzung durch die Einspruchsentscheidung vom 06.02.2007 dergestalt zu ändern, dass neben unstreitig noch anzusetzenden Aufwendungen der Kläger für haushaltsnahe Dienstleistungen in Höhe von 132,12 € die Aufwendungen der Klägerin für das Studium --wie bereits geschehen-- in Höhe von 4.000 € als Sonderausgaben berücksichtigt werden.
- 10 Die Kläger haben sich im Revisionsverfahren zwar geäußert, waren jedoch nicht gemäß § 62 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten.
- 11 Das unter dem früheren Aktenzeichen VIII R 49/11 geführte Verfahren wurde durch Beschluss des Senats vom 08.12.2014 bis zum Ergehen einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) im Verfahren 2 BvL 24/14 ausgesetzt. Mit Veröffentlichung des BVerfG-Beschlusses vom 19.11.2019 - 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2020, 93) endete die Aussetzung des Revisionsverfahrens, welches nunmehr das Aktenzeichen VIII R 4/20 erhalten hat.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist begründet.
- 13 Das FG hat die Aufwendungen der Klägerin für das Studium in A zu Unrecht als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit abgezogen (s. unter II.1. und II.2.). Die Vorentscheidung ist aufzuheben. Die Sache ist spruchreif (s. unter II.3.). Die Klage ist in geringem Umfang begründet und im Übrigen abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

- 14** 1. Das FG-Urteil verletzt Bundesrecht i.S. des § 118 Abs. 1 FGO, da die Aufwendungen der Klägerin für das Studium in A keine Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind. Das Studium der Klägerin ist ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, i.S. des § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG (zur rückwirkenden Anwendung der Regelungen für die Veranlagungszeiträume ab 2004 s. Art. 2 Nr. 34 Buchst. c, d und g BeitrRLUmsG und § 52 Abs. 12 Satz 11 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG. Die Aufwendungen sind im Streitjahr gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG als Sonderausgaben bis zum Höchstbetrag von 4.000 € abzugsfähig.
- 15** a) Zwar konnte das FG die mit Rückwirkung für das Streitjahr in das Gesetz eingefügten Regelungen in § 4 Abs. 9 und § 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG bei seiner Entscheidung nicht berücksichtigen, denn diese Vorschriften sind erst nach Erlass des FG-Urteils in Kraft getreten. Eine Gesetzesänderung, die erst nach Erlass des vorinstanzlichen Urteils wirksam geworden ist und eine echte Rückwirkung für den Streitzeitraum beinhaltet, ist jedoch vom Bundesfinanzhof (BFH) als Revisionsgericht zu beachten. Ein vor Erlass des geänderten Gesetzes ergangenes FG-Urteil verletzt danach Bundesrecht, wenn es --wie hier-- im Zeitpunkt der Entscheidung des BFH nicht mit dem für das Streitjahr geltenden Recht in Einklang steht (vgl. BFH-Urteile vom 14.04.1986 - IV R 260/84, BFHE 146, 411, BStBl II 1986, 518; vom 06.11.1973 - VII R 128/71, BFHE 110, 484, BStBl II 1974, 110).
- 16** b) Die Voraussetzungen des § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG sind erfüllt. Die Aufwendungen der Klägerin für das Studium in A sind Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, und damit keine Betriebsausgaben.
- 17** aa) § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG konkretisiert wie § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG für den Werbungskostentatbestand den Begriff des Betriebsausgabentatbestands dahingehend, dass die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, nicht beruflich veranlasst und damit weder unbeschränkt abzugsfähig sind (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 4 Abs. 4 EStG) noch als negative Einkünfte in andere Veranlagungszeiträume zurück- oder vorgetragen werden können (§ 10d EStG).
- 18** bb) Mit dem Merkmal des "Erststudiums, das eine Erstausbildung vermittelt" in § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG grenzt der Gesetzgeber gemischt veranlasste Aufwendungen für ein Erststudium, die nicht unter den Betriebsausgabenbegriff fallen, von Aufwendungen für ein Erststudium ab, die beruflich veranlasst sind. §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6, 10 Abs. 1 Nr. 7, 12 Nr. 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG verdeutlichen die Grundentscheidung des Gesetzgebers, dass eine Erstausbildung auch in Form eines Erststudiums generell der privaten Lebensführung zuzuordnen ist (Senatsurteil vom 05.11.2013 - VIII R 22/12, BFHE 243, 486, BStBl II 2014, 165, Rz 16). Da der berufliche Veranlassungszusammenhang zwischen einer Erstausbildung und der späteren Berufstätigkeit typischerweise nicht hinreichend konkret ist, weist der Gesetzgeber Aufwendungen für eine solche Erstausbildung dem Sonderausgabenabzug und nicht dem Bereich der Einkünfteermittlung zu (vgl. BTDrucks 17/7524, S. 10).
- 19** cc) Unter den Begriff des Erststudiums, das eine Erstausbildung i.S. des § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG vermittelt, fallen somit insbesondere Erststudien, die nach dem Schulabschluss aufgenommen werden (BVerfG-Beschluss in DStR 2020, 93, Rz 126). Die Vorschrift erfasst ein Erststudium, das eine Erstausbildung darstellt, jedoch auch, wenn das Studium im Hinblick auf eine bestimmte spätere Erwerbstätigkeit zielgerichtet aufgenommen wird und damit einen konkreten Veranlassungszusammenhang zu dieser Erwerbstätigkeit aufweist (vgl. Senatsurteil in BFHE 243, 486, BStBl II 2014, 165, für das Jurastudium nach dem Abitur mit dem Ziel einer späteren anwaltlichen Tätigkeit; anders zur früheren Rechtslage noch BFH-Urteil vom 28.07.2011 - VI R 7/10, BFHE 234, 271, BStBl II 2012, 557). Denn auch bei der Ausrichtung des Studiums auf eine objektiv und subjektiv angestrebte konkrete Erwerbstätigkeit ist typisierend von gemischten untrennbaren Veranlassungsbeiträgen auszugehen, bei denen der private Beitrag der Aufwandstragung nicht völlig unbedeutend ist (vgl. BVerfG-Beschluss in DStR 2020, 93, Rz 131 bis 134).
- 20** dd) Auf Grundlage des vom FG bindend festgestellten Sachverhalts (§ 118 Abs. 2 FGO) und der vorstehenden Grundsätze handelt es sich bei den Aufwendungen der Klägerin für das Studium in A danach um Aufwendungen i.S. des § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt.
- 21** aaa) Das Studium in A war für die Klägerin ein Erststudium. Sie hatte ihr vorheriges Studium der Pädagogik in Weißrussland nicht durch eine Abschlussprüfung beendet.
- 22** bbb) Ferner diente das Studium der Slawistik und Kunstpädagogik in A bei der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise auch der Erstausbildung der Klägerin. Sie nahm das Studium im Streitjahr im Alter von 19 Jahren auf und betrieb es in Vollzeit, um Kenntnisse zu erwerben, die der angestrebten späteren Vollzeittätigkeit als Künstlerin und Buchillustratorin dienen sollten. Die Klägerin wollte nach ihrem eigenen Vortrag und den

Feststellungen des FG durch das Studium die Grundlagen für die künstlerische Tätigkeit schaffen. Das Studium förderte danach sowohl die Persönlichkeitsentwicklung als auch die Erwerbstätigkeit der Klägerin. Es liegen untrennbar gemischte Veranlassungszusammenhänge vor, bei denen der private Beitrag der Aufwandstragung nicht völlig unbedeutend ist. Solche Aufwendungen sind nach dem Willen des Gesetzgebers gemäß § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen und dem Bereich der Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG zugewiesen.

- 23** ccc) Etwas anderes gilt auch nicht unter Berücksichtigung der bereits im Streitjahr ausgeübten künstlerischen Tätigkeit der Klägerin.
- 24** Die Klägerin war bei Aufnahme des Studiums unter Anwendung des in der Kunstschule und an der Universität in Weißrussland Gelernten bereits als Kunstschaffende tätig. Für die Einkünfteerzielung aus einer künstlerischen Tätigkeit ist keine Vorbildung oder förmlich abgeschlossene Ausbildung notwendig, weil es für die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit auf die künstlerische Qualität des geschaffenen Werks ankommt (vgl. Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 EStG Rz 102; zur Abgrenzung künstlerischer und nicht künstlerischer Betätigung bei Buchillustrationen Urteil des FG Hamburg vom 12.07.1990 - I 294/86, EFG 1991, 124). Der Senat verkennt ferner nicht, dass die Tätigkeit eines Künstlers etwa im Umgang mit Materialien und Techniken in der Regel ganz oder in größerem Umfang auch auf einer autodidaktischen Eigenausbildung beruht und nicht den formalen Abschluss von Bildungsmaßnahmen voraussetzt.
- 25** Dennoch verliert ein Erststudium, das eine schon ausgeübte künstlerische Tätigkeit fördern soll, nicht den Charakter einer "Erstausbildung" i.S. des § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG, wenn es objektiv --wie hier-- sowohl der Persönlichkeitsentwicklung als auch der Entwicklung der künstlerischen Fähigkeiten des Steuerpflichtigen dient. Das Studium der Klägerin in A hatte auch unter Berücksichtigung des in Weißrussland Gelernten, ihrer künstlerischen Eigenausbildung und der schon begonnenen künstlerischen Erwerbstätigkeit nicht den Charakter eines rein beruflich veranlassten berufsbegleitenden Studiums oder einer Zweitausbildung (s. zur Konkretisierung eines überwiegend beruflich veranlassten Studiums auch den BVerfG-Beschluss in DStR 2020, 93, Rz 135, 136).
- 26** ee) Die Aufwendungen der Klägerin für das Studium in A mindern damit als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG bis zur Höhe von 4.000 € das zu versteuernde Einkommen im Streitjahr. Das FA hat einen Sonderausgabenabzug in dieser Höhe in der angefochtenen Steuerfestsetzung bereits berücksichtigt.
- 27** 2. Die Regelung des § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG ist hinsichtlich der Grundentscheidung des Gesetzgebers, gemischt veranlasste Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, vom Betriebsausgabenabzug auszuschließen als auch hinsichtlich der Abgrenzung solcher Aufwendungen zu den rein beruflich veranlassten Aufwendungen für eine Zweitausbildung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) und dem Grundrecht der Berufsfreiheit gemäß Art. 12 GG vereinbar. Zwar verhält sich der BVerfG-Beschluss in DStR 2020, 93 nur zu § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG und entfaltet auch nur insoweit gemäß § 31 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes Gesetzeskraft. Der Senat ist jedoch angesichts der Ausführungen in den Entscheidungsgründen des BVerfG-Beschlusses in DStR 2020, 93 (Rz 94 ff.), auf die Bezug genommen wird, (weiterhin) von der Verfassungsmäßigkeit des gleichlautenden § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG überzeugt (vgl. bereits Senatsurteil in BFHE 243, 486, BStBl II 2014, 165, Rz 22; s.a. Ismer, DStR 2020, 681, 686).
- 28** 3. Die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, als Sonderausgaben bis zu einem Höchstbetrag von 4.000 € gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG verletzt auch nicht das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums oder sonstige betroffene Grundrechte (Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG). Der Senat nimmt zur Vermeidung von Wiederholungen auf den BVerfG-Beschluss in DStR 2020, 93 (Rz 141 ff.) Bezug (s.a. Ismer, DStR 2020, 681, 685 f.).
- 29** 4. Der Senat ist schließlich (weiterhin) davon überzeugt, dass die rückwirkende Geltung der Vorschrift des § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG i.V.m. der zeitlichen Anwendungsbestimmung in § 52 Abs. 12 Satz 11 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG im Streitjahr die verfassungsrechtlich geschützten Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes nicht verletzt und auch insoweit verfassungsgemäß ist (Senatsurteil in BFHE 243, 486, BStBl II 2014, 165). Diese Auffassung wird vom VI. Senat des BFH zum gleichlautenden § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG und der für diesen maßgeblichen Anwendungsbestimmung in § 52 Abs. 23d Satz 5 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG geteilt (vgl. z.B. Vorlagebeschluss des BFH vom 17.07.2014 - VI R 8/12, BFHE 247, 64, Rz 54, 100 ff.). Das BVerfG hat in dem Beschluss in DStR 2020, 93 keine Aussage zur rückwirkenden Anwendung des § 9 Abs. 6

EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG getroffen, da diese Frage vor dem BVerfG nicht Verfahrensgegenstand war (Rz 92 des Beschlusses in DStR 2020, 93).

- 30** 5. Die Sache ist spruchreif. Die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr vom 19.10.2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.02.2007 ist hinsichtlich der Behandlung der Studienaufwendungen rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Aufwendungen der Klägerin für das Studium in A wurden vom FA zu Recht gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in Höhe von 4.000 € als Sonderausgaben in der angefochtenen Steuerfestsetzung berücksichtigt. Die Einkommensteuerfestsetzung ist lediglich hinsichtlich der noch nicht berücksichtigten Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen in dem vom FA schon während der mündlichen Verhandlung vor dem FG anerkannten Umfang (132,12 €) rechtswidrig. Insoweit ist die Klage begründet und die angefochtene Steuerfestsetzung zugunsten der Kläger zu ändern. Im Übrigen ist die Klage abzuweisen. Die Berechnung der festzusetzenden Steuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 31** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Den Klägern sind trotz des geringfügigen Obsiegens die gesamten Kosten des Rechtsstreits aufzuerlegen. Nichts anderes gilt aufgrund des Umstandes, dass über die Revision des FA aufgrund der rückwirkend anzuwendenden Regelung in § 4 Abs. 9 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG zu Lasten der Klägerin zu entscheiden war. Eine rückwirkende Gesetzesänderung zugunsten des FA, die erst im Revisionsverfahren zu berücksichtigen ist, hat keine Kostentragung des FA gemäß § 137 Satz 2 FGO zur Folge (vgl. BFH-Beschluss vom 27.04.2009 - I R 55/05, juris).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de