

Außergewöhnliche Belastung: Behindertenbegleitung begrenzt abziehbar

Aufwendungen, die ein schwer körperbehinderter Mann für die Begleitperson während seiner Urlaubsreisen hatte (hier: rund 10.000 € für Fahrkosten, Unterbringung und Verpflegung), können neben dem Pauschbetrag für Körperbehinderte als außergewöhnliche Belastung vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden — allerdings begrenzt auf den Betrag, den ein Bürger im Durchschnitt für Urlaub im Jahr ausgibt (hier auf 767 € festgelegt).

Quelle: Wolfgang Büser

Einkommensteuer; Außergewöhnliche Belastung; Mehraufwendungen; Urlaubsreise; Urlaub; Begleitperson; Pauschbetrag; Körperbehinderung; Behinderter; Ständige Begleitung

Gericht: BFH

Datum: 04.07.2002

Aktenzeichen: III R 58/98

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2002, 18143

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Nürnberg I 340/97 vom 06. 10. 1998

Rechtsgrundlagen:

§ 33a EStG

§ 33b Abs. 3 S. 3 EStG

Fundstellen:

BFHE 199, 400 - 406

BB 2002, 2218 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2002, 1527-1529

br 2003, 75

BStBl II 2002, 765-768 (Volltext mit amtl. LS)

Consultant 2002, 36

DB 2003, 73 (Kurzinformation)

DStR 2002, 1901-1903 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2002, 1376 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2002, 808 (Kurzinformation)

EStB 2002, 471-472

FR 2002, 1314-1317

HFR 2003, 32-33

KFR 2003, 19

KÖSDI 2002, 13492

NWB 2003, 3982-3983

NWB 2002, 3520-3521

stak 2002

SteuerBriefe 2003, 47-48

STFA 2003, 28-30

StSem 2003

BFH, 04.07.2002 - III R 58/98

Amtlicher Leitsatz:

Ein Körperbehinderter, bei dem die Notwendigkeit ständiger Begleitung nachgewiesen ist, kann Mehraufwendungen, die ihm auf einer Urlaubsreise durch Kosten für Fahrten, Unterbringung und Verpflegung der Begleitperson entstehen, bis zu 1 500 DM (767 EUR) neben dem Pauschbetrag für Körperbehinderte als außergewöhnliche Belastung abziehen.

Gründe

1 I.

Die Kläger, Revisionsbeklagten und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 1994 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger ist schwerbehindert. Das Versorgungsamt hat den Grad der Behinderung auf 100 v. H. sowie die Merkzeichen "G", "aG" und "H" festgesetzt. Der Schwerbehindertenausweis enthält zudem den Hinweis: "Die Notwendigkeit ständiger Begleitung ist nachgewiesen." Für die Klägerin wurde ein Grad der Behinderung von 80 v. H. sowie das Merkzeichen "G" festgestellt. In ihrer Einkommensteuererklärung für 1994 machten die Kläger Aufwendungen für eine (fremde) Begleitperson bei folgenden Reisen als außergewöhnliche Belastung geltend:

2

- Reise nach Halle und Plau im Juni 1994 (18 Tage)
- Reise im September 1994 nach Hawaii (18 Tage)
- Reise im Oktober/November 1994 nach Florenz (10 Tage)

3 insgesamt

4

- 2 834, 60 DM
- 6 577, 75 DM
- 1 984, 93 DM
- 11 397, 28 DM

5 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte im Einkommensteuerbescheid 1994 den Abzug der Aufwendungen für die Begleitpersonen ab, da die

Notwendigkeit der Begleitung nicht durch ein amtsärztliches Attest vor Reisebeginn nachgewiesen worden sei. Das FA gewährte indessen den Pauschbetrag für auf fremde Hilfe angewiesene Behinderte gemäß § 33b Abs. 3 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 7 200 DM. Das Einspruchsverfahren blieb ohne Erfolg.

- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1999, 70 veröffentlichten Urteil teilweise statt. Es war der Auffassung, die dem Kläger für eine Begleitperson entstandenen Kosten seien in angemessener Höhe neben dem Pauschbetrag für Körperbehinderte (§ 33b Abs. 3 EStG) als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG abziehbar. Kosten für eine Reisebegleitung entstünden einem auf fremde Hilfe angewiesenen Körperbehinderten aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Als angemessen werde eine Urlaubsreise jährlich mit geschätzten Kosten für die Begleitperson von bis zu 3 000 DM angesehen.
- 7 Sowohl das FA als auch die Kläger haben gegen die Entscheidung des FG Revision eingelegt.
- 8 Das FA ist der Auffassung, Aufwendungen für eine Begleitperson seien in den Fällen des § 33b Abs. 3 EStG mit dem Pauschbetrag abgegolten, weil mit diesem auch Aufwendungen für fremde Hilfe erfasst würden. Denn bei diesen Kosten handle es sich nicht um außerordentliche Kosten im Sinne der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Es könne keinen Unterschied machen, ob der Aufwand für fremde Hilfe im Rahmen des allgemeinen Tagesablaufs oder anlässlich einer Urlaubsreise entstehe.
- 9 Mit ihrer Revision rügen die Kläger Verletzung des § 33 EStG . Sie halten den vom FG zum Abzug zugelassenen Betrag für zu niedrig. Das FG habe unberücksichtigt gelassen, dass einem Schwerbehinderten gerade wegen seiner Behinderung höhere Aufwendungen bei einer Reise entstünden als dem durchschnittlichen Steuerpflichtigen, weil ein Schwerbehinderter auf behindertengerechte Ausstattung des Reisemittels sowie der Unterkunft und auf behindertengerechte Durchführung der Reiseveranstaltungen angewiesen sei. Ebenso wenig habe das FG beachtet, dass für die Begleiter üblicherweise ein Honorar zu entrichten sei, da für sie die Reise Arbeitszeit und keine Freizeit sei. Solche Honorare bewegten sich schon allein in der Größenordnung von etwa 3 000 DM pro Monat. All dies zeige, dass Reisekosten für Begleitpersonen in Höhe von 12 000 DM pro Jahr angemessen und neben dem Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 EStG abziehbar seien.
- 10 Das FA beantragt,
- 11 unter Aufhebung der Vorentscheidung die Klage abzuweisen.
- 12 Die Kläger beantragen, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und die Einkommensteuer unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 1994 auf . . . DM herabzusetzen sowie die Revision des FA zurückzuweisen.
- 13 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) vertritt die Auffassung, bei den Kosten für eine Begleitperson handle es sich um laufende, typische Mehraufwendungen, die entsprechend der von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Systematik mit dem erhöhten Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 Satz 3 EStG abgegolten seien. Selbst wenn derartige Aufwendungen neben dem Pauschbetrag zu berücksichtigen seien, dürften sie aber nur insoweit als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, als sie den Umständen nach notwendig seien und einen angemessenen Betrag nicht überstiegen. Da die Erfahrungswerte zur Höhe der durchschnittlichen Aufwendungen für die Begleitung von Schwerbehinderten anlässlich von Kur- und Urlaubsreisen fehlten, könnten für die Bestimmung der notwendigen und angemessenen Beträge die Erhebungen des Statistischen Bundesamtes zu den durchschnittlichen Kosten privater Haushalte für den Urlaub herangezogen werden. Das BMF stellt keinen Antrag.

14 II.

Die Revision des FA ist zum Teil begründet; die Revision der Kläger ist unbegründet.

- 15 Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass Aufwendungen des Klägers für eine Begleitperson während einer Urlaubsreise grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung gemäß § 33 EStG abziehbar sind. Zu Unrecht hat es jedoch die Aufwendungen in Höhe von 3 000 DM als angemessen angesehen.
- 16 1.
Die Aufwendungen sind dem Grunde nach zwangsläufig.
- 17 a)
Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer in bestimmter Weise ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen. Die Aufwendungen entstehen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann --Zwangsläufigkeit dem Grunde nach-- und soweit sie den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen --Zwangsläufigkeit der Höhe nach-- (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).
- 18 b)
Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sind krankheitsbedingte Maßnahmen und die dadurch veranlassten Aufwendungen stets aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig, soweit sie entweder der Heilung dienen oder den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen (z. B. BFH-Urteil vom 18. Mai 1999 III R 46/97 , BFHE 188, 566, BStBl II 1999, 761, m. w. N.). Abziehbar sind derartige Aufwendungen jedoch nur, soweit es sich um unmittelbare Krankheitskosten handelt. Dagegen sind Aufwendungen, die nur gelegentlich oder als Folge einer Krankheit entstehen, in der Regel nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 22. Oktober 1996 III R 240/94 , BFHE 181, 468 [BFH 22.10.1996 - III R 240/94] , BStBl II 1997, 346), weil sie entweder nicht außergewöhnlich i. S. des § 33 Abs. 1 EStG sind oder die nach § 33 Abs. 2 EStG erforderliche Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen fehlt, der Steuerpflichtige diesen Aufwendungen also ausweichen kann.
- 19 c)
Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen dadurch entstehen, dass er während einer Urlaubsreise infolge seiner schweren Behinderung auf ständige Begleitung angewiesen ist, können ihrer Art nach zu den (unmittelbaren) Krankheitskosten gehören. Wie sonstige Kosten einer Heilbehandlung bzw. von Maßnahmen zur Linderung von krankheitsbedingten Beschwerden beruhen derartige Aufwendungen darauf, dass der Steuerpflichtige aus tatsächlichen Gründen gezwungen ist, wegen seiner gesundheitlichen Beeinträchtigung auch im Urlaub ständig fremde Hilfe in Anspruch zu nehmen. Entscheidend für die Beurteilung als (unmittelbare) Krankheitskosten ist die Ursache der Aufwendungen, nämlich die Behinderung. Der Anlass für die Entstehung der Kosten --hier die Urlaubsreisen-- ist in Bezug auf die Zwangsläufigkeit dem Grunde nach unerheblich. Er ist jedoch bei der Prüfung, ob die Aufwendungen der Höhe nach zwangsläufig sind, zu beachten (vgl. unten II. 2. und 3.).
- 20 d)
Auf den Nachweis der Begleitbedürftigkeit des Klägers durch ein amtsärztliches Gutachten kann im Streitfall verzichtet werden, da sich diese bereits aus den Feststellungen in dem Schwerbehindertenausweis, den Merkmalen "H" und "aG" sowie dem Vermerk "Die Notwendigkeit ständiger Begleitung ist nachgewiesen" ergibt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17. Dezember 1997 III R 35/97 , BFHE 185, 34, BStBl II 1998, 298).

21 e)

Entgegen der Auffassung des FA sind die geltend gemachten Kosten auch nicht durch den Pauschbetrag für Körperbehinderte abgegolten, der dem Kläger im Streitjahr wegen seiner Behinderung in Höhe von 7 200 DM gewährt worden ist (§ 33b Abs. 3 EStG).

22 Nach ständiger Rechtsprechung des BFH (z. B. Urteile vom 2. Oktober 1992 III R 63/91 , BFHE 169, 427, BStBl II 1993, 286, und vom 26. März 1993 III R 9/92 , BFHE 171, 428, BStBl II 1993, 749, jeweils m. w. N.) sind neben dem Körperbehinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG , der als Vereinfachungsregelung laufende und typische, unmittelbar mit der Behinderung zusammenhängende Kosten als außergewöhnliche Belastung ohne Einzelnachweis abgelten soll, unter bestimmten Voraussetzungen gewisse mit der Körperbehinderung zusammenhängende Aufwendungen nach § 33 EStG zum Abzug zuzulassen. Dazu gehören Kfz-Aufwendungen Schwerkörperbehinderter, die in ihrer Geh- und Stehfähigkeit erheblich beeinträchtigt sind, sowie außerordentliche Kosten, die zwar mit der Körperbehinderung zusammenhängen, sich aber infolge ihrer Einmaligkeit der Typisierung des § 33b EStG entziehen, wie z. B. Kosten einer Operation (BFH-Urteil vom 30. November 1966 VI 313/64, BFHE 88, 407, BStBl III 1967, 457) oder Aufwendungen für eine Heilkur (BFH-Urteil vom 11. Dezember 1987 III R 95/85 , BFHE 152, 131, BStBl II 1988, 275).

23 Solche unregelmäßigen und außerordentlichen, nach § 33 EStG abziehbaren Kosten stellen auch die im Streitfall geltend gemachten Aufwendungen dar. Zu den typischen, mit der Behinderung des Klägers zusammenhängenden Kosten gehören die Aufwendungen für die Pflege und Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens, unabhängig davon, ob sie zu Hause oder bei einem Urlaubsaufenthalt außerhalb entstehen. Bei den aufgrund einer Reise des Behinderten für die Begleitperson anfallenden Mehraufwendungen wie Unterkunft-, Verpflegungs- und Fahrtkosten handelt es sich dagegen um außerordentliche, von der Typisierung des § 33b EStG nicht erfasste Aufwendungen, die in angemessenem Rahmen als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG abziehbar sind (vgl. auch Stöcker in Lademann, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 33b Rz. 87; Ross in Dankmeyer/Giloy, Einkommensteuer, § 33b EStG Rz. 38). Diese Beurteilung entspricht der Rechtsprechung des Senats zu Kfz-Kosten Körperbehinderter mit eingeschränkter Geh- und Stehfähigkeit, nach der nicht nur die Kosten für unvermeidbare Fahrten zur Erledigung privater Angelegenheiten, sondern in angemessenem Rahmen auch die Aufwendungen für Erholungs-, Freizeit- und Besuchsfahrten neben den Körperbehinderten-Pauschbeträgen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 15. November 1991 III R 30/88 , BFHE 166, 159, BStBl II 1992, 179, m. w. N.)

24 2.

Die dem Grunde nach zwangsläufigen Aufwendungen für die Reisebegleitung eines Körperbehinderten sind --wie auch das FG angenommen hat-- gemäß § 33 Abs. 2 Satz 1 letzter Halbsatz EStG nur soweit als außergewöhnliche Belastung abziehbar, als sie notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (Zwangsläufigkeit der Höhe nach). Bei Krankheitskosten für die unmittelbare Heilbehandlung prüft der BFH zwar im Allgemeinen nicht, ob die Kosten notwendig und angemessen waren (BFH-Urteil vom 17. Juli 1981 VI R 77/78 , BFHE 133, 545, BStBl II 1981, 711), weil die Art der Krankheitsbekämpfung zu den höchstpersönlichen Angelegenheiten des Steuerpflichtigen gehöre. Dies gilt jedoch nicht für die hier streitigen, durch die Behinderung bedingten besonderen Kosten im Zusammenhang mit den Urlaubsreisen. § 33 EStG soll nur der Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch existenziell notwendige und unvermeidbare private Aufwendungen Rechnung tragen, die sonst nicht abziehbar wären. Zu berücksichtigen sind deshalb nur übliche, auf eine bescheidene Lebensführung zugeschnittene Aufwendungen. Welche Aufwendungen der Höhe nach angemessen sind, bestimmt sich zwar nach den Besonderheiten des Einzelfalls --vor allem auch danach, aus welchem Grunde die Aufwendungen erwachsen sind--, jedoch losgelöst von den gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen nach objektiven Merkmalen (Arndt in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 33 Rz. C 34; Kanzler in Herrmann/Heuer/

25

3.

Das FG hat die angemessenen Kosten für eine Begleitperson auf Urlaubsfahrten mit 3 000 DM geschätzt. Das finanzgerichtliche Urteil lässt jedoch nicht erkennen, auf welche Weise das FG den Betrag von 3 000 DM ermittelt hat. Eine solche "griffweise" Schätzung kommt nur dann in Betracht, wenn es keine Richtwerte gibt, die der Schätzung zugrunde gelegt werden können.

26

Nach zutreffender Auffassung des FG ist bei der Ermittlung der angemessenen (üblichen) Kosten zu berücksichtigen, dass ein Teil der Bevölkerung überhaupt keine oder nur eine Urlaubsreise jährlich unternimmt und dass durch die Gewährung eines Steuervorteils die Allgemeinheit belastet wird. Als Beurteilungsmaßstab für die zu schätzenden angemessenen Reisekosten für die Begleitperson lässt sich daher der Betrag heranziehen, der üblicherweise im Jahr auch von nicht behinderten Personen ausgegeben wird.

27

Nach den Erhebungen des Statistischen Bundesamtes für das frühere Bundesgebiet (Statistisches Jahrbuch 1995 für die Bundesrepublik Deutschland S. 547, 552) lagen die durchschnittlichen Ausgaben für Urlaubsreisen eines Vier-Personen-Haushalts mit höherem Einkommen (Haushaltstyp 3 mit einem jährlichen Bruttoeinkommen von 116 268 DM --9 689 DM x 12--) im Streitjahr 1994 bei 4 452 DM (371 DM x 12). Berücksichtigt man die Kinder des Vier-Personen-Haushalts mit je 50 v. H. der Durchschnittskosten, entfallen auf eine erwachsene Person im Streitjahr 1994 Ausgaben für Urlaubsreisen in Höhe von etwa 1 500 DM. Die vom Statistischen Bundesamt durchgeführte "Einkommens- und Verbrauchsstichprobe" wird allgemein als geeignete Statistik zur Ermittlung von Verbrauchsgewohnheiten bzw. zur Erfassung allgemeiner Lebens- und Verbrauchsdaten in der Bundesrepublik Deutschland (Bundesrepublik) angesehen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 1990 X R 151/88 , BFHE 163, 356, BStBl II 1991, 354).

28

Der aus der "Einkommens- und Verbrauchsstichprobe" des Statistischen Bundesamtes abgeleitete Betrag von 1 500 DM entspricht in etwa den Angaben in der Antwort der Bundesregierung vom 24. Oktober 2001 auf eine Große Anfrage zum Thema "Hemmnisse im Tourismus für behinderte Menschen abbauen" (BTDrucks 14/7217, zu Frage 4). Danach betragen die durchschnittlichen Ausgaben für Urlaubsreisen der Deutschen im Jahr 2000 (also sechs Jahre nach dem Streitjahr 1994) 1 549 DM, wobei die Ausgaben für Inlandsreisen bei 1 041 DM und für Auslandsreisen bei 1 903 DM lagen.

29

Aufwendungen, die einem Schwerbehinderten auf Urlaubsreisen durch die Reisekosten einer Begleitperson entstehen, sind nach Ansicht des Senats nur als angemessen anzusehen, soweit sie den von einem Nichtbehinderten durchschnittlich für Urlaubsreisen ausgegebenen Betrag nicht übersteigen. Die Urlaubskosten des Klägers für die Begleitperson sind deshalb nur bis zu einem Betrag in Höhe von 1 500 DM neben dem Körperbehinderten-Pauschbetrag als außergewöhnliche Belastung abziehbar.

30

Dass der Betrag von 1 500 DM je Kalenderjahr nicht zu niedrig bemessen ist, ergibt auch ein Vergleich mit den Leistungen der Träger der gesetzlichen Unfallversicherung für Erholungsaufenthalte von Schwerstbehinderten. Im Regelfall wird ein Zuschuss zur Abgeltung eines behinderungsbedingten Mehrbedarfs für Unterkunft, Verpflegung und Transport der notwendigen Begleitperson von jeweils 40 DM pro Tag für höchstens 28 Tage gezahlt (Grundsätze zur Förderung von Erholungsaufenthalten Schwerstbehinderter im Rahmen der sozialen Rehabilitation, Ausgabe: Juli 1999, VB 122/99). Nach den Beihilfevorschriften für den öffentlichen Dienst (BhV) vom 10. Juli 1995 (Gemeinsames Ministerialblatt --GMBl-- 1995, 470) waren bis 1. Januar 1997 Aufwendungen für Begleitpersonen von Schwerbehinderten anlässlich einer Heilkur bis zum Betrag von 25 DM täglich beihilfefähig (§ 8 Abs. 2 Nr. 2 BhV).

31

4. Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung insoweit aufzuheben, als mehr als 1 500 DM für die Reisebegleitung nach § 33 EStG zum Abzug zugelassen worden sind.

32 Grundsätzlich steht dem BFH als Revisionsgericht zwar eine eigene Schätzungsbefugnis nicht zu; die Schätzung obliegt als Tatsachenfeststellung regelmäßig dem FG. Im Streitfall handelt es sich jedoch nicht um eine Schätzung im Einzelfall, sondern um die Auslegung des § 33 Abs. 2 EStG , nach welchen Grundsätzen die Angemessenheit von Aufwendungen zu bestimmen ist (vgl. auch Senatsurteil vom 22. Oktober 1996 III R 203/94 , BFHE 182, 44, BStBl II 1997, 384, unter 3. d). Der nach objektiven Merkmalen zu bestimmende "angemessene Betrag" wird aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und losgelöst von den höchst unterschiedlichen Situationen bei den einzelnen Behinderten konkretisiert; im Interesse der Einheitlichkeit und Praktikabilität werden damit für eine besondere Fallgruppe im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung (behinderungsbedingte Mehraufwendungen auf Urlaubsreisen durch die Mitnahme einer Begleitperson) Durchschnittswerte festgelegt (generell zur Zulässigkeit der Typisierung und Pauschalierung bei der Auslegung der Begriffe "Notwendigkeit" und "Angemessenheit" in § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 31. Mai 1988 1 BvR 520/83 , BVerfGE 78, 214, Neue Juristische Wochenschrift 1989, 666).

33 Da die tatsächlichen Aufwendungen des Klägers und der vom FG als abziehbar angenommene Betrag den vom Senat als angemessen anzusehenden Höchstbetrag übersteigen, kann der Senat die Steuer selbst festsetzen.

34 Die Einkommensteuer berechnet sich wie folgt: . . .

35 5.

Die Kostenentscheidung ist nach dem Grundsatz der einheitlichen Kostenverteilung nach Quoten der Gesamtkosten zu treffen, wenn --wie hier-- beide Beteiligte Revision eingelegt haben (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 5. Aufl. , § 136 Anm. 4). Die Kostenverteilung ergibt sich nach dem Maße des Obsiegens bzw. Unterliegens (§ 136 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung).