

Beschluss vom 20. September 2024, V B 15/23

Keine grundsätzliche Bedeutung bei sich in der Entscheidung eines konkreten Einzelfalls erschöpfender Bedeutung der Rechtssache - Darlegungserfordernisse bei der Rüge eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers im Fall eines Abrechnungsbescheids

ECLI:DE:BFH:2024:B.200924.VB15.23.0

BFH V. Senat

AO § 218 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2

vorgehend FG Münster, 14. Februar 2023, Az: 2 K 2804/21 AO

Leitsätze

1. NV: Erschöpft sich die Bedeutung der Rechtssache in der Entscheidung eines konkreten Einzelfalls, vermag dies die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht zu rechtfertigen.
2. NV: Mit der Geltendmachung von Einwendungen gegen die einem Abrechnungsbescheid zu Grunde liegenden Steuerfestsetzungen werden ein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler und damit die Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) grundsätzlich nicht hinreichend dargelegt.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14.02.2023 - 2 K 2804/21 AO wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unzulässig. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat die geltend gemachten Zulassungsgründe nicht in einer den gesetzlichen Anforderungen (§ 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) entsprechenden Weise dargelegt.
- 2 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.
- 3 a) Die Darlegung des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache verlangt substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten Rechtsfrage, die im konkreten Streitfall voraussichtlich auch klärbar ist und deren Beurteilung von der Klärung einer zweifelhaften oder umstrittenen Rechtslage abhängig ist. Hierzu muss sich die Beschwerde insbesondere mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), den Äußerungen im Schrifttum sowie mit den gegebenenfalls veröffentlichten Verwaltungsmeinungen auseinandersetzen. Ist über die Rechtsfrage bereits entschieden worden, so ist zusätzlich darzulegen, weshalb eine erneute Entscheidung des BFH für erforderlich gehalten wird. Eine weitere beziehungsweise erneute Klärung der Rechtsfrage kann zum Beispiel geboten sein, wenn gegen die bisherige Rechtsprechung gewichtige Einwendungen erhoben worden sind, mit denen sich der BFH bislang noch nicht auseinandergesetzt hat. Darüber hinaus ist auf die Bedeutung der Klärung der konkreten Rechtsfrage für die Allgemeinheit einzugehen (BFH-Beschluss vom 19.01.2006 - VIII B 114/05, BFH/NV 2006, 709).
- 4 b) Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebegründung nicht.
- 5 aa) Der Kläger misst sinngemäß der Frage grundsätzliche Bedeutung bei, ob ein Urteil Bestand haben kann, das

unter Verletzung der Sachaufklärungs- und Amtsermittlungspflicht, unter Missachtung revisiblen Rechts sowie unter Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes und des Grundsatzes der Selbstbindung der Verwaltung ergangen sei und das --obwohl Gesetzestext (§ 162 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) und Rechtsprechung eine Einzelfallprüfung erforderten-- nur eine pauschale Begründung enthalte und sich überwiegend auf die zuvor ergangene Einspruchsentscheidung beziehe. Die Klärung dieser Frage soll nach dem Vorbringen des Klägers "von allgemeinem Interesse" sein, da eine große Zahl von Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren Situation ("Schätzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb, Verbot der Gläubigerbevorzugung nach Insolvenzrecht, Aufrechnungslage nach Insolvenzantrag und Tabellenanmeldung etc.") sei, und der BFH zu "dieser Problematik" verschiedene Entscheidungen getroffen habe, die aufgrund der Anpassungen in der Insolvenzordnung in der Literatur und von den Finanzgerichten unterschiedlich interpretiert würden.

- 6 bb) Ungeachtet des Umstandes, dass sich aus der nicht näher konkretisierten Inbezugnahme von Entscheidungen des BFH und von Finanzgerichten sowie der "Literatur" nicht ergibt, aus welchen Gründen die Beantwortung der vom Kläger aufgeworfenen Fragen zweifelhaft oder umstritten sein sollte, sind die von ihm formulierten Fragestellungen im Kern auf die Überprüfung der vorinstanzlichen Entscheidung auf ihre verfahrensrechtliche und materiell-rechtliche Richtigkeit im Einzelfall gerichtet; sie weisen keinen unmittelbaren Zusammenhang mit der vom Kläger für die geltend gemachte Bedeutung für die Allgemeinheit aufgeführten materiell-rechtlichen Problemstellungen auf. Mit solchen Ausführungen kann die grundsätzliche Bedeutung der Sache nicht dargelegt werden (vgl. z.B. allgemein BFH-Beschlüsse vom 28.09.2009 - XI B 103/08, BFH/NV 2010, 73; vom 03.02.2016 - V B 122/15, BFH/NV 2016, 1062).
- 7 cc) Vergleichbares gilt, soweit der Kläger in der Beschwerdebegründung im Stile einer Revisionsbegründung weiter ausführt, die Vorentscheidung stehe im Widerspruch zu verschiedenen Grundsätzen, lasse insbesondere die "bekannten Tatsachen" sowie die "gesetzlich geregelte bzw. sich aus Verwaltungsanweisungen ergebende" Gewinnermittlungsart unberücksichtigt, verstoße gegen "sachgerechte Prinzipien" sowie das Gleichheitsgebot des Art. 3 des Grundgesetzes (GG) und bejahe entgegen der Gesetzeslage eine Aufrechnung. Auch insoweit wirft der Kläger keine abstrakten Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung auf, sondern rügt die Rechtsanwendung des Finanzgerichts (FG) im Streitfall als Einzelfall.
- 8 2. Die Revision ist ebenfalls nicht wegen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers, der im allgemeinen Interesse einer Korrektur durch das Revisionsgericht bedürfte, zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.
- 9 a) Die Revision ist nach dieser Vorschrift zuzulassen, wenn ein Rechtsfehler des FG zu einer willkürlichen oder greifbar gesetzwidrigen Entscheidung geführt hat. Voraussetzung hierfür ist, dass die Entscheidung des FG in einem solchen Maße fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden könnte. So verhält es sich, wenn das Urteil auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler, reichen dagegen nicht aus, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 15.12.2016 - V B 102/16, BFH/NV 2017, 631).
- 10 b) Ein derartig schwerer Rechtsfehler ist von dem Kläger nicht dargelegt worden.
- 11 Denn das Vorbringen des Klägers, die Revision sei wegen eines "Verfahrensfehlers" nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen, da die Schätzung gegen das Willkürverbot verstoße und das Schätzungsergebnis schlechthin unvertretbar sei, der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt) bewusst zum Nachteil des Steuerpflichtigen geschätzt habe und es in keiner Weise erkennbar sei, dass überhaupt und gegebenenfalls welche Schätzungserwägungen vorgenommen worden seien, lässt unberücksichtigt, dass Gegenstand des angegriffenen FG-Urteils ausschließlich ein Abrechnungsbescheid ist. Für einen solchen nach § 218 Abs. 2 AO im Steuererhebungsverfahren zu erteilenden Bescheid ist vom Regelungsinhalt der ergangenen Steuerbescheide ungeachtet ihrer Richtigkeit auszugehen ("formelle Bescheidlage", z.B. BFH-Urteil vom 15.06.1999 - VII R 3/97, BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46). Deshalb können Einwendungen, die gegen die Steuerfestsetzung selbst erhoben werden sollen, im Abrechnungsverfahren grundsätzlich nicht geltend gemacht werden (z.B. BFH-Urteile vom 22.07.1986 - VII R 10/82, BFHE 147, 117, BStBl II 1986, 776; vom 04.05.1993 - VII R 82/92, BFH/NV 1994, 285; vom 17.01.1995 - VII R 28/94, BFH/NV 1995, 580). Dem entspricht die Annahme des FG, dass die Einwendungen des Klägers, es liege eine rechtswidrige und unbillige Festsetzung bei den angeblichen Steuerrückständen vor, für die Beurteilung des angefochtenen Abrechnungsbescheids unbeachtlich seien. Vor diesem Hintergrund sind die von

dem Kläger gegen die Rechtmäßigkeit des im Schätzungswege ergangenen Einkommensteuerbescheids erhobenen Einwendungen grundsätzlich nicht geeignet, die Fehlerhaftigkeit --geschweige denn eine greifbare Gesetzeswidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit-- des FG-Urteils darzulegen.

- 12** Ebenso wenig ergibt sich eine solche Gesetzeswidrigkeit aus dem Vorbringen des Klägers, der vorgenommenen Schätzung lägen "prozentuale Abweichungen weit über die Nichtigkeitsgrenze" zu Grunde. Zwar sind nichtige --und damit unwirksame (§ 124 Abs. 3 AO)-- Steuerbescheide nicht geeignet, Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne des § 218 Abs. 1 Satz 1 AO, über deren Verwirklichung bei Streitigkeiten nach § 218 Abs. 2 Satz 1 AO durch Abrechnungsbescheid zu entscheiden ist, zu begründen (vgl. BFH-Urteil vom 15.06.1999 - VII R 3/97, BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46). Jedoch ist eine Nichtigkeit von auf einer Schätzung von Besteuerungsgrundlagen beruhender Bescheide selbst bei groben Schätzungsfehlern, die auf einer Verkennung der tatsächlichen Gegebenheiten oder der wirtschaftlichen Zusammenhänge beruhen, regelmäßig nicht anzunehmen (BFH-Urteil vom 20.12.2000 - I R 50/00, BFHE 194, 1, BStBl II 2001, 381). Dass im Streitfall eine Willkürmaßnahme, die --wie etwa bewusste Schätzung zu Lasten des Steuerpflichtigen-- mit den Anforderungen an eine ordnungsmäßige Verwaltung schlechterdings nicht zu vereinbaren sind und die einen besonders schweren Fehler im Sinne von § 125 Abs. 1 AO darstellen können (z.B. BFH-Urteil vom 01.10.1992 - IV R 34/90, BFHE 169, 503, BStBl II 1993, 259), vorliegt, lässt sich dem Vorbringen des Klägers nicht entnehmen. Vielmehr beschränkt sich der Kläger --neben der schlichten Behauptung eines Verstoßes gegen das Willkürverbot-- insoweit darauf, die fehlende Berücksichtigung tatsächlicher --vom Kläger lediglich pauschal benannter-- Umstände und der zutreffenden Gewinnermittlungsart, die fehlende Erkennbarkeit der vorgenommenen Schätzungserwägungen sowie eine "Belastung bis zur oberen Grenze des Schätzungsrahmens" zu rügen.
- 13** 3. Auch wurde die von dem Kläger geltend gemachte Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) nicht hinreichend dargelegt.
- 14** a) Hierzu wäre es insbesondere erforderlich gewesen, einen tragenden abstrakten Rechtssatz des angefochtenen FG-Urteils sowie einen tragenden abstrakten Rechtssatz einer genau bezeichneten divergierenden Entscheidung herauszuarbeiten und so gegenüberzustellen, dass die behauptete Abweichung erkennbar wird. Auch dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, ist darzulegen (BFH-Beschluss vom 30.09.2015 - I B 85/14, BFH/NV 2016, 423).
- 15** b) Bei der Rüge, das FG sei von "früheren BFH-Entscheidungen" abgewichen, fehlt eine solche Gegenüberstellung abstrakter Rechtssätze. So hat der Kläger in seiner Beschwerdebeurteilung zwar verschiedene Divergenzentscheidungen benannt (u.a. BFH-Urteil vom 22.06.2022 - XI R 46/20, BFHE 277, 26), leitet allerdings aus diesen --ebenso wenig wie aus dem FG-Urteil, das nach dem Vorbringen des Klägers schlicht "nicht der Gesetzeslage" entsprechen soll-- bereits keine tragenden Rechtssätze ab, so dass hieraus eine Abweichung verschiedener Gerichte im Grundsätzlichen erkennbar wäre. Vielmehr hält der Kläger im Kern mit seinem Beschwerdevorbringen auch insoweit die Rechtsauffassung des FG für falsch und stellt --womit die Zulassung der Revision wegen einer Divergenz nicht erreicht werden kann (z.B. BFH-Beschluss vom 31.01.2024 - IX B 120/22, BFH/NV 2024, 409)-- die materielle Rechtmäßigkeit der Entscheidung in Frage.
- 16** 4. Ebenso wenig ist die Revision wegen der vom Kläger geltend gemachten Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zuzulassen.
- 17** a) Soweit der Kläger geltend macht, das FG habe sein Recht auf rechtliches Gehör (§ 96 Abs. 2 FGO, Art. 103 Abs. 1 GG) verletzt und eine unzulässige Überraschungsentscheidung getroffen --womit offensichtlich ein Verstoß gegen die gerichtliche Hinweispflicht des § 76 Abs. 2 FGO geltend gemacht werden soll--, indem es eine Nichtigkeit der dem streitgegenständlichen Abrechnungsbescheid zu Grunde liegenden Steuerbescheide im Sinne des § 125 Abs. 1 AO verneint habe, fehlt es schon an Ausführungen des Klägers dazu, was er auf einen hinreichend konkreten Hinweis oder anderweitige Gewährung rechtlichen Gehörs hin im Einzelnen zusätzlich vorgetragen hätte und inwieweit dieser Vortrag zu einer für ihn günstigeren Entscheidung hätte führen können. Eine solche Erläuterung gehört jedoch zu den Voraussetzungen für die Darlegung sowohl eines Verstoßes gegen den Grundsatz des rechtlichen Gehörs (BFH-Beschluss vom 13.05.2015 - I B 64/14, BFH/NV 2015, 1259) als auch eines Verstoßes gegen § 76 Abs. 2 FGO (BFH-Beschluss vom 22.04.2008 - X B 57/07, BFH/NV 2008, 1192).
- 18** b) Auch die geltend gemachte Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) wurde nicht gemäß den gesetzlichen Anforderungen dargelegt.
- 19** aa) Die Rüge mangelnder Sachaufklärung des FG durch Nichterhebung angebotener oder sich aufdrängender

Beweise gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO setzt voraus, dass der Kläger die ermittlungsbedürftigen Tatsachen (Beweisthemen), die angebotenen Beweismittel, die genauen Fundstellen (Schriftsatz oder Terminsprotokoll, in denen die Beweismittel benannt worden sind, die das FG nicht erhoben hat), das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme, inwieweit das Urteil des FG aufgrund dessen sachlich-rechtlicher Auffassung auf der unterbliebenen Beweisaufnahme beruhen kann, darlegt und ausführt, dass --sofern die Voraussetzungen des § 295 der Zivilprozessordnung gegeben sind-- bei nächster sich bietender Gelegenheit die Nichterhebung der Beweise gerügt worden ist oder dass die Absicht des FG, die angebotenen Beweise nicht zu erheben, nicht rechtzeitig erkennbar war, um dies noch vor dem FG rügen zu können (BFH-Beschlüsse vom 05.03.2020 - VIII B 30/19, BFH/NV 2020, 778; vom 12.01.2023 - IX B 81/21, BFH/NV 2023, 380).

- 20** bb) Dem genügt das Vorbringen des Klägers nicht. Dessen Beschwerdebegründung legt weder dar, welche Beweismittel er im Verfahren vor dem FG benannt hat, zu welchem Beweisthema diese gedient hätten und zu welchem möglichen Ergebnis eine Beweiserhebung geführt hätte, noch, welche Ermittlungen sich dem FG auch ohne entsprechenden Antrag hätten aufdrängen müssen. Vielmehr beschränkt der Kläger sich auf die Behauptung, das FG habe "Anscheinsbeweise bzw. offenkundige Tatsachen" nicht berücksichtigt und "konkrete Lebenssachverhalte" nicht aufgeklärt, ohne diese genauer zu bezeichnen.
- 21** 5. Soweit der Kläger mit Schriftsatz vom 10.08.2023 weitere Zulassungsgründe geltend macht, können diese keine Berücksichtigung finden, weil aus § 116 Abs. 3 Satz 1 FGO folgt, dass die Frage, ob die Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde den gesetzlichen Anforderungen genügt, nur nach den innerhalb der Begründungsfrist vorgebrachten Ausführungen zu beurteilen ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 20.09.2022 - VIII B 65/21, BFH/NV 2022, 1281). Spätere Darlegungen sind daher --abgesehen von bloßen Erläuterungen und Ergänzungen-- nicht zu berücksichtigen (BFH-Beschluss vom 26.06.2012 - IV B 34/12, BFH/NV 2012, 1621).
- 22** Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 56 FGO war insoweit nicht zu gewähren. Zwar bittet der Kläger in dem Schriftsatz vom 10.08.2023, die verspätete Ergänzung zu entschuldigen, da eine unerwartet eingetretene Krankheit des Prozessbevollmächtigten mit erheblicher Arbeitsmehrbelastung der Vertretung einhergegangen sei. Ungeachtet der Frage, ob hierin ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand im Sinne des § 56 Abs. 1 FGO zu sehen ist, rechtfertigen die präsenten und gerichtsbekannteten Tatsachen --was auch für eine Wiedereinsetzung von Amts wegen erforderlich ist (BFH-Beschluss vom 13.09.2017 - V B 64/17, BFH/NV 2018, 45)-- eine Wiedereinsetzung nicht. Denn der Senat kann angesichts des zwischen der nach § 116 Abs. 3 Satz 4 FGO bis zum 17.05.2023 verlängerten Frist zur Begründung der Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision und des Eingangs der weiteren Begründung am 10.08.2023 liegenden Zeitraums und mangels Angaben des Klägers zur Dauer der Erkrankung seines Prozessbevollmächtigten bereits nicht beurteilen, ob die weitere Begründung binnen der Frist des § 56 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 AO --einen Monat nach Wegfall des Hindernisses-- bei Gericht eingegangen ist.
- 23** 6. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weitergehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.
- 24** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de