

# Beschluss vom 08. August 2019, X B 117/18

## Richtsatzschätzung bei fehlerhafter elektronischer Registrierkasse

ECLI:DE:BFH:2019:B.080819.XB117.18.0

BFH X. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, AO § 146 Abs 1 S 2, AO § 162 Abs 2 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 116 Abs 3 S 3, UStG § 22, UStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 02. Juli 2018, Az: 4 K 4024/16

## Leitsätze

1. NV: Werden Bareinnahmen mit einer elektronischen Registrierkasse erfasst, erfordert dies auch im Fall der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung die tägliche Erstellung eines Z-Bons.
2. NV: Weisen die Z-Bons technisch bedingt keine Stornierungen aus, liegt ein schwerer formeller Fehler der Kassenaufzeichnungen vor, der die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nötig macht.
3. NV: Die Richtsatzschätzung ist eine anerkannte Schätzungsmethode. Soweit die grundsätzliche Bedeutung der Gewichtung der Richtsatzschätzung in einem Revisionsverfahren überprüft werden soll, bedarf es daher im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren auch der (umfassenden) Darlegung kritischer Literaturansichten.

## Tenor

1. Die Beschwerde der Beschwerdeführerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 03.07.2018 - 4 K 4024/16 wird als unzulässig verworfen.
2. Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 03.07.2018 - 4 K 4024/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.
3. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben der Kläger und die Beschwerdeführerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist im Streitjahr 2012 mit der Beschwerdeführerin verheiratet gewesen, jedoch einzeln zur Einkommensteuer veranlagt worden. Er erzielte aus dem Betrieb einer Gaststätte Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Er erklärte im Streitjahr einen Umsatz von 247.598,34 € bei einem Wareneinsatz von 95.863,83 €. Zur Aufzeichnung seiner Kasseneinnahmen nutzte der Kläger eine elektronische Registrierkasse.
- 2 Im Rahmen einer u.a. das Streitjahr betreffenden steuerlichen Außenprüfung stellte der Prüfer des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) fest, dass die elektronische Registrierkasse so eingestellt worden war, dass die Tageseinnahmen durch Retouren gemindert werden konnten, ohne dass dies auf dem Tagesendsummenbon (Z-Bon) ausgewiesen wurde. Auch legte der Kläger, obwohl sein Betrieb im Streitjahr täglich geöffnet gewesen war, nur 149 Z-Bons vor.
- 3 Das FA verneinte deshalb die formelle Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und schätzte unter Berücksichtigung der amtlichen Richtsatzsammlung und der betrieblichen Verhältnisse einen Betrag von 50.000 € hinzu.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage ab. Der Kläger habe, da er

eine elektronische Registrierkasse geführt habe, für eine hinreichende Gewissheit über die Vollständigkeit der in den Z-Bons aufgezeichneten Einnahmen Sorge tragen müssen. Dies sei, da die Retouren und Stornierungen nicht gesondert ausgewiesen worden seien, nicht gegeben. Hinzu trete, dass der Kläger trotz der täglichen Öffnung seiner Gaststätte nur 149 Z-Bons im Streitjahr gezogen habe. Die Mängel der Ordnungsmäßigkeit der "Buchführung" (gemeint: Aufzeichnungen) seien nicht als geringfügig anzusehen, so dass eine Schätzungsbefugnis bestehe. Die sich im Streitjahr am unteren Rand der amtlichen Richtsätze für Gast-, Speise- und Schankwirtschaften orientierende Hinzuschätzung sei wirtschaftlich vernünftig und möglich gewesen.

- 5 Der Kläger und die Beschwerdeführerin begehren die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung, zur Fortbildung des Rechts, wegen Divergenz und wegen Verfahrensmängeln.
- 6 Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Beschwerde der Beschwerdeführerin ist unzulässig, die Beschwerde des Klägers unbegründet.
- 8 1. Soweit die Beschwerdeführerin die Zulassung der Revision begehrt, fehlt es bereits an der insoweit nötigen formellen Beschwer.
- 9 Die formelle Beschwer gehört zu den Zulässigkeitsvoraussetzungen des Rechtsmittels der Nichtzulassungsbeschwerde. Sie ist nur gegeben, soweit das FG dem Klagebegehren nicht voll entsprochen hat (vgl. nur Senatsbeschluss vom 14. Mai 2013 - X B 123-125/12, BFH/NV 2013, 1253, Rz 13, m.w.N.).
- 10 Vorliegend hat das FG, da lediglich der einzelveranlagte Kläger gegen seine Einkommensteuerfestsetzung Klage erhoben hatte, nicht über ein entsprechendes Klagebegehren der Beschwerdeführerin für das Streitjahr entschieden. Da die Beschwerdeführerin somit weder durch das FG-Urteil beschwert wird, noch Beteiligte des Klageverfahrens des Klägers gewesen ist, ist ihre Beschwerde als unzulässig zu verwerfen.
- 11 2. Die Beschwerde des Klägers ist teils unzulässig, teils unbegründet und deshalb insgesamt als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 a) Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zuzulassen.
- 13 aa) Macht ein Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geltend, so hat er zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt. Des Weiteren muss die Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darlegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss ausgeführt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (Senatsbeschluss vom 24. Juni 2014 - X B 216/13, BFH/NV 2014, 1888, Rz 12).
- 14 bb) Im vorliegenden Fall formuliert der Kläger die Rechtsfrage, welche Schwere ein formeller "Buchführungsfehler" eines Steuerpflichtigen mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG haben müsse, damit er eine äußerst grobe und für ihn äußerst nachteilige Schätzung der Besteuerungsgrundlagen mittels eines äußeren Betriebsvergleichs rechtfertige.
- 15 cc) Erkennbar ist die vom Kläger dargelegte Rechtsfrage zum einen auf seinen konkreten Einzelfall hin formuliert worden. Sie ist zum anderen auch nicht allgemein im Rahmen eines Revisionsverfahrens klärbar, da der Kläger die Schätzungsbefugnis mit einer von mehreren denkbaren Schätzungsmethoden verknüpft hat und sowohl die Bewertung der Schwere der formellen Mängel wie auch dann die Wahl der Schätzungsmethode (nur) dem FG als Tatsacheninstanz im Rahmen seiner Würdigung obliegt.
- 16 (1) Gemäß § 162 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung --AO-- (i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) ist insbesondere dann zu

schätzen, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden oder wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen bestehen. Dabei ist zum einen die umsatzsteuerrechtliche Verpflichtung zur Aufzeichnung der Betriebseinnahmen gemäß § 22 des Umsatzsteuergesetzes (UStG), §§ 63 bis 68 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) zu beachten, da sie auch unmittelbar für das EStG wirkt (vgl. insoweit nur Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Dezember 2017 - VIII R 5/14, BFH/NV 2018, 602, Rz 34, m.w.N.).

- 17** Zum anderen ist im Hinblick auf die Kassenbuchführung die Kassensturzfähigkeit zu beachten. Denn gemäß § 146 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (AO a.F.) "sollen" Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich festgehalten werden. Hierdurch wird versucht, im sensiblen Bereich der Abwicklung von Vorgängen, die Bewegungen von Bargeld einschließen, besonders hohe Dokumentationspflichten einzurichten. Die Anforderungen an diese Dokumentationspflichten sind dabei an die Art und Weise der Kassenführung anzupassen. Im Streitjahr 2012 bestand keine gesetzliche Vorgabe, wie (Kassen-)Aufzeichnungen zu führen sind. Der Steuerpflichtige ist in der Wahl des Aufzeichnungsmittels frei und kann entscheiden, ob er seine Warenverkäufe manuell oder unter Zuhilfenahme technischer Hilfsmittel --wie einer elektronischen Registrier- oder PC-Kasse-- erfasst. Dabei bestimmt die Kasseneigenschaft die Art der Aufzeichnung (vgl. insoweit insbesondere Senatsurteil vom 20. März 2017 - X R 11/16, BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992, Rz 37 ff., m.w.N.).
- 18** (2) Werden die Bareinnahmen mit einer elektronischen Registrierkasse erfasst, so erfordert dies den Ausdruck des Tagesendsummenbons als des täglich erstellten Z-Bons. Fehlen Z-Bons, ist dies --ebenso wie im Fall des Fehlens täglicher Protokolle über das Auszählen einer offenen Ladenkasse-- ein formeller Mangel. Dieser formelle Mangel lässt zwar keinen sicheren Schluss auf die Verkürzung von Einnahmen zu. Gleichwohl gibt es systembedingt keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Erfassung der Bareinnahmen, ohne dass eine nachträgliche Ergänzung der Dokumentation bzw. eine anderweitige Heilung des Mangels möglich wäre (so auch schon Senatsurteil vom 25. März 2015 - X R 20/13, BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, Rz 27).
- 19** Eine Hinzuschätzung ist somit dann zulässig und geboten, wenn die Verletzung der formellen Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung dazu führt, dass keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Erfassung der Bareinnahmen geboten wird. Dies ist --wie das FG zu Recht erkannt hat-- bei Stornierungen der Fall, wenn sie in Z-Bons nicht ausgewiesen werden, sondern allein die verbleibende Differenz aus ihnen hervorgeht. Infolge der fehlenden Stornobuchungen lässt sich nicht mehr feststellen, ob lediglich Fehlbuchungen oder auch Einnahmebuchungen gelöscht worden sind. Die erforderliche Vollständigkeit der Buchungen ist infolge dieser Veränderungen nicht gewährleistet und diese Unvollständigkeit ergreift die gesamte Buchführung (so zu Recht schon BFH-Beschluss vom 14. August 2018 - XI B 2/18, BFH/NV 2019, 1, Rz 10, m.w.N.).
- 20** (3) Sollte die vom Kläger formulierte Rechtsfrage auch so zu verstehen sein, dass er eine grundsätzliche Bedeutung in der Klärung der Gewichtung der Richtsatzschätzung sieht, so fehlt es nicht nur an der entsprechenden Darlegung der insoweit vertretenen Ansichten in Rechtsprechung und Literatur.
- 21** Auch ist diese Frage darüber hinaus bereits durch die höchstrichterliche Rechtsprechung entschieden. Zwar hat der angerufene Senat einen Vorrang der die individuellen Verhältnisse des jeweiligen Steuerpflichtigen berücksichtigenden Schätzungsmethoden, zu denen er die Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung und die Aufschlagskalkulation zählt, in Relation zum Zeitreihenvergleich ausgesprochen, und zwar in den Fällen, in denen die Buchführung des Steuerpflichtigen formell nicht ordnungsgemäß ist, materielle Unrichtigkeiten aber nicht konkret nachgewiesen werden konnten. Der Senat hat jedoch in seinem Urteil in BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743 (unter Rz 61) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er nicht von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abweicht, wonach der Steuerpflichtige grundsätzlich keinen Anspruch auf die Anwendung einer bestimmten Schätzungsmethode hat. Weder das FA noch das FG sind deshalb grundsätzlich verpflichtet, das aufgrund einer Schätzungsmethode (hier Richtsatzschätzung im Vergleich zu den vom Kläger selbst genannten Rohgewinnaufschlägen) gewonnene Ergebnis noch durch die Anwendung einer weiteren Schätzungsmethode zu überprüfen oder zu untermauern.
- 22** Es ist Sache der Tatsacheninstanz, zu entscheiden, welcher Schätzungsmethode sie sich bedienen will, wenn diese geeignet ist, ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen. Insoweit ist jedoch auch zu beachten, inwieweit --wie vorliegend-- die fehlende materielle Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen

aufgrund der Gesamtumstände (lückenhafte Speicherung von Stornierungen und Reklamationen durch die eingesetzte Registrierkasse) einen inneren Betriebsvergleich noch möglich macht.

- 23** (4) Soweit der Kläger die grundsätzliche Brauchbarkeit der Richtsatzschätzung als Schätzungsmethode anzweifelt, fehlt es bereits an der Darlegung substantiiert Kritik (vgl. etwa Beyer, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2018, 3232), so dass auch insoweit eine Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung nicht zugelassen werden kann.
- 24** dd) Der Kläger könnte darüber hinaus so verstanden werden, dass er es für grundsätzlich bedeutsam hält, die Aufzeichnungspflichten eines Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, vom BFH (deutlicher) zu umreißen. Da aber auch insoweit bereits die Rechtslage höchstrichterlich geklärt ist, scheidet eine Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO aus. Denn hiernach steht fest, dass neben den für die Kassenbuchführung nach § 146 Abs. 1 Satz 2 AO a.F. geltenden Aufzeichnungs- und daran anknüpfenden Aufbewahrungspflichten (§ 146 Abs. 5, § 147 AO a.F.) die umsatzsteuerrechtliche Verpflichtung zur Aufzeichnung der Betriebseinnahmen gemäß § 22 UStG, §§ 63 bis 68 UStDV auch für das EStG unmittelbar relevant ist (vgl. nur BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 602, Rz 34, m.w.N.).
- 25** b) Zur Rechtsfortbildung ist die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zuzulassen, wenn der Streitfall Veranlassung gibt, Leitsätze zur Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen, Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen oder wenn gegen eine bestehende höchstrichterliche Rechtsprechung Argumente vorgetragen werden, die der BFH noch nicht erwogen hat. Für diesen Zulassungsgrund gilt ebenso wie für den der grundsätzlichen Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, dass die Rechtsfortbildung über den Einzelfall hinaus im allgemeinen Interesse liegen und eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage betreffen muss (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 8. Juni 2018 - X B 112/17, BFH/NV 2018, 1086, Rz 14, m.w.N.). Auch insoweit fehlt es hier an der schlüssigen Darlegung.
- 26** c) Eine Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) ist nicht erforderlich.
- 27** Die Revisionszulassung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG. Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt. Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört u.a. eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidung sowie die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen (vgl. nur Senatsbeschluss vom 6. August 2018 - X B 22/18, BFH/NV 2018, 1237, Rz 11, m.w.N.).
- 28** Da der Kläger bereits keine abweichenden abstrakten Rechtssätze formuliert hat, fehlt es an einer schlüssigen Darlegung der Divergenzrüge. Der Hinweis, dass "bereits innerhalb des FG" die Rechtsprechung "uneinheitlich" sei, ersetzt diese Anforderung nicht.
- 29** d) Das dargestellte Vorbringen des Klägers richtet sich letztlich allein gegen die Richtigkeit der Schätzung des FG.
- 30** aa) Die Rüge der falschen Rechtsanwendung und tatsächlichen Würdigung des Streitfalls durch das FG im Rahmen einer Schätzung ist im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren grundsätzlich unbeachtlich. Dies gilt insbesondere für Einwendungen gegen die Richtigkeit von Steuerschätzungen (Verstöße gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und Erfahrungssätze sowie materielle Rechtsfehler, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 21. Januar 2009 - X B 125/08, BFH/NV 2009, 951).
- 31** bb) Ein zur Zulassung der Revision berechtigender erheblicher Rechtsfehler aufgrund objektiver Willkür kann allenfalls in Fällen bejaht werden, in denen das Schätzungsergebnis des FG wirtschaftlich unmöglich und damit schlechthin unvertretbar ist.
- 32** (1) Ein Verstoß gegen Denkgesetze führt bei Schätzungen erst zur Zulassung der Revision wegen willkürlich falscher Rechtsanwendung, wenn sich das Ergebnis als offensichtlich realitätsfremd darstellt (Senatsbeschluss in

- 33** (2) Dies ist vorliegend nicht gegeben. Das FG hat nicht nur zu Recht eine Schätzungsbefugnis bejaht, sondern auch vertretbar die Schätzungshöhe begründet.
- 34** Werden Einzelaufzeichnungen, wie vorliegend, nicht geführt, so ist jedenfalls ein Abgleich von Soll- und Ist-Bestand der Kasse "in gewissen Abständen" vorzunehmen. Dies ist hier, unabhängig von der fehlenden Aufzeichnung der Stornobuchungen, nicht erkennbar. Insbesondere erschließt sich dem Senat nicht, warum der Kläger nur für einen Bruchteil der Öffnungstage Z-Bons vorgelegt hat und wie er dennoch die Vollständigkeit der Einnahmen nachweisen will. In einem solchen Fall die Richtsatzschätzung als Schätzungsmethode zu wählen, kann nicht objektiv willkürlich sein.
- 35** Eine Willkürschätzung scheidet darüber hinaus auch deshalb aus, weil das FG nicht nur die höchstrichterliche Rechtsprechung anwendet, sondern insbesondere seine Schätzung auf S. 6 f. umfassend und vertretbar begründet.
- 36** e) Die vom Kläger geltend gemachten Verfahrensmängel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO liegen nicht vor.
- 37** aa) Soweit der Kläger der Ansicht ist, der Senat hätte statt der Anwendung der amtlichen Richtsatzsammlung eine "eigene Schätzung" vornehmen müssen, verkennt er zum einen, dass die Anwendung der amtlichen Richtsatzsammlung eine anerkannte Schätzungsmethode ist, die sich das FG zu eigen gemacht hat (so bereits auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 1, Rz 20). Rechtsfehler des FG sind nicht erkennbar. Zum anderen kann das FG --wie hier-- seine Verpflichtung zur eigenen Schätzung auch dadurch erfüllen, dass es die Schätzung der Finanzbehörde prüft und als eigene übernimmt und sich dann darauf beschränkt, substantiierten Einwendungen gegen die Schätzung des FA nachzugehen (vgl. Senatsurteil vom 28. Oktober 2015 - X R 47/13, BFH/NV 2016, 171, Rz 19, m.w.N.).
- 38** bb) Darüber hinaus rügt der Kläger, das FG habe eine Überraschungsentscheidung getroffen. So habe der Berichterstatter im Erörterungstermin die Höhe der Schätzung infrage gestellt und statt der vom FA angesetzten 50.000 € nur noch 20.000 € für angemessen gehalten. Im Urteil werde aber nicht erläutert, weshalb das FG letztlich doch von der Auffassung des Berichterstatters abgewichen sei.
- 39** Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der behauptete rechtliche Hinweis des Berichterstatters aus dem --immerhin dreiseitigen-- Protokoll des Erörterungstermins nicht hervorgeht. Selbst wenn man aber unterstellen würde, dass dieser Hinweis nicht protokolliert worden ist und das Vorbringen des Klägers zu den Ausführungen des Berichterstatters im Erörterungstermin zutrifft, hat der Kläger selbst vorgetragen, der Berichterstatter habe darauf hingewiesen, dass diese Frage letztlich vom Senat zu entscheiden sei. Damit konnte von vornherein kein sicheres Vertrauen auf die --möglicherweise-- geäußerte vorläufige Rechtsauffassung eines von fünf Senatsmitgliedern entstehen.
- 40** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 41** 4. Von einer weiteren Darstellung des Tatbestands und einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)