Beschluss vom 29. November 2022, VIII B 141/21

Zustellung eines finanzgerichtlichen Urteils an das elektronische Anwaltspostfach des Prozessbevollmächtigten im Jahr 2021

ECLI:DE:BFH:2022:B.291122.VIIIB141.21.0

BFH VIII. Senat

FGO § 52d Abs 7, FGO § 53 Abs 2, FGO § 62 Abs 6 S 5, FGO § 104 Abs 1 S 2 Halbs 2, FGO § 105 Abs 1 S 2, ZPO § 130a Abs 4 Nr 2, ZPO § 174 Abs 1, ZPO § 174 Abs 3, ZPO § 174 Abs 4, AO § 162

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 10. Mai 2021, Az: 1 K 2219/19

Leitsätze

NV: Die Übermittlung eines finanzgerichtlichen Urteils als elektronisches Dokument an das besondere elektronische Anwaltspostfach und der Übermittlungszeitpunkt sind nach der im Jahr 2021 geltenden Rechtslage nachgewiesen, wenn der Prozessbevollmächtigte unmittelbar nach dem Erhalt der Nachricht ein von ihm qualifiziert signiertes elektronisches Empfangsbekenntnis an das FG übermittelt und anschließend den erforderlichen Gegenbeweis nicht führen kann, dass die Übermittlung entgegen den Angaben im elektronischen Empfangsbekenntnis fehlgeschlagen sei.

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 10.05.2021 - 1 K 2219/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde ist unbegründet.

2 Die Voraussetzungen der von den Klägern und Beschwerdeführern (Kläger) geltend gemachten Zulassungsgründe i.S. des § 115 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sind entweder nicht erfüllt oder werden nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargelegt, sodass weder die Revision zuzulassen noch das Urteil des Finanzgerichts (FG) gemäß § 116 Abs. 6 FGO aufzuheben und der Streitfall an dieses zurückzuverweisen ist.

3 1. Soweit die Kläger als Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend machen, das angefochtene Urteil sei ihnen nicht wirksam über den Prozessbevollmächtigten zugestellt worden, trifft dies nicht zu.

4 a) Urteile der FG sind nach den Vorschriften der Zivilprozessordnung (ZPO) an den Prozessbevollmächtigten zuzustellen (§ 104 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 i.V.m. § 53 Abs. 2 und § 62 Abs. 6 Satz 5 FGO). Nach den im Mai 2021 (dem Zustellungsmonat) geltenden Regelungen in § 174 Abs. 3 Sätze 1 und 3 ZPO i.d.F. vom 12.12.2019 (ZPO a.F.) sowie in § 174 Abs. 1 Satz 1 ZPO a.F. durfte das FG das ergangene Urteil an den Prozessbevollmächtigten der Kläger als Rechtsanwalt auch als elektronisches Dokument auf einem sicheren Übermittlungsweg i.S. des § 130a Abs. 4 ZPO a.F. zustellen, wenn es gegen die unbefugte Kenntnisnahme Dritter geschützt, d.h. verschlüsselt, war. Zu den sicheren Übermittlungswegen zählte gemäß § 130a Abs. 4 Nr. 2 ZPO a.F. auch die Zustellung an das elektronische Anwaltspostfach (s. Brandis in Tipke/Kruse, § 53 FGO Rz 14b, m.w.N.; Leipold in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 53 FGO Rz 82, 83). Gemäß § 174 Abs. 4 Sätze 3 bis 5 ZPO a.F. ist in diesem Fall die Zustellung des Urteils als elektronisches Dokument durch ein elektronisches Empfangsbekenntnis nachzuweisen (s. hierzu ebenfalls Brandis in Tipke/Kruse, § 53 FGO Rz 14b; Leipold in HHSp, § 53 FGO Rz 84).

5 b) Das FG-Urteil vom 10.05.2021 erfüllte die Anforderungen an ein elektronisches Dokument. Zweifel an der Wirksamkeit der qualifizierten elektronischen Signatur des Urteils durch die Berufsrichter des FG, die an der Entscheidung mitgewirkt haben (vgl. § 105 Abs. 1 Sätze 2 und 4 i.V.m. § 52a Abs. 7 Satz 1 FGO, ebenso § 130b ZPO), bestehen nicht. Das vom Prozessbevollmächtigten mit der Beschwerde zur Akte gereichte Prüfprotokoll zu seinem elektronischen Anwaltspostfach vom 08.06.2021 (Bl. 45 der elektronischen Akte des Bundesfinanzhofs --BFH--) zeigt zwar bei den mathematischen Signaturprüfungen für die unterzeichnenden Richter des FG jeweils ungültige Ergebnisse "wegen fehlender Inhaltsdaten". An der qualifizierten elektronischen Signatur der Entscheidung durch die mitwirkenden Berufsrichter mit gültigen Signaturdaten und damit an einer wirksamen Unterzeichnung des Urteils (§ 105 Abs. 1 Satz 2, § 52a Abs. 7 FGO) bestehen jedoch keine Zweifel. Nach dem Transfervermerk, der in der elektronischen FG-Akte abgelegt ist, wurden sämtliche Signaturen geprüft und nicht beanstandet. Bei der Übermittlung des Urteils auf einem sicheren Übermittlungsweg (hier: an das elektronische Anwaltspostfach gemäß § 130a Abs. 2 Nr. 4 ZPO a.F.) kann auf die nochmalige qualifizierte elektronische Signatur der Entscheidung verzichtet werden (Brandis in Tipke/Kruse, § 53 FGO Rz 14b, m.w.N.; Leipold in HHSp, § 53 FGO Rz 83), was Ursache für den Prüffehler beim Prozessbevollmächtigten gewesen sein mag.

6 c) Die wirksame Zustellung des Urteils an das besondere elektronische Anwaltspostfach des Prozessbevollmächtigten ist durch das qualifiziert signierte elektronische Empfangsbekenntnis des Prozessbevollmächtigten vom 17.05.2021 nachgewiesen. Ein unmittelbar nach dem Erhalt der Nachricht des FG zurückgesandtes elektronisches Empfangsbekenntnis erbringt wie ein auf dem Postweg zurückgesandtes Empfangsbekenntnis Beweis für die Entgegennahme des bezeichneten Schriftstücks und für den Zeitpunkt des Empfangs (Brandis in Tipke/Kruse, § 53 FGO Rz 14b, m.w.N.). Den erforderlichen Gegenbeweis, dass die Übermittlung entgegen den Angaben im elektronischen Empfangsbekenntnis fehlgeschlagen ist, haben die Kläger nicht erbracht. Zwar wird im Prüfprotokoll vom 08.06.2021 zum elektronischen Anwaltspostfach des Klägers ausgesagt: "Informationen zum Übermittlungsweg: Der Versand der Nachricht durch die Justiz kann nicht bestätigt werden, da die Prüfung des Herkunftsnachweises zu dem Ergebnis unbestimmt führte". Hieraus lassen sich aber keine durchgreifenden Zweifel am Eingang des Urteils im elektronischen Anwaltspostfach am 17.05.2021 ableiten. Das Prüfprotokoll enthält zum einen auch die Angabe "Gesamtprüfergebnis: Sämtliche durchgeführten Prüfungen lieferten ein positives Ergebnis" und zeigt zum anderen im Inhaltsdatencontainer des elektronischen Anwaltspostfachs des Prozessbevollmächtigten für Nachrichten vom Absender "Finanzgericht Baden-Württemberg", dass Dateien zum FG-Urteil vom 10.05.2021 und eine Datei zur Abschrift des Empfangsbekenntnisses vom 17.05.2021 dort eingegangen sind. Hierfür und für dessen rechtzeitige Kenntnisnahme spricht schließlich auch, dass die Kläger die Nichtzulassungsbeschwerde durch den Prozessbevollmächtigten innerhalb der gesetzlichen Frist gemäß § 116 Abs. 2 Satz 1 FGO rechtzeitig erhoben haben.

7 2. Soweit die Kläger vorbringen, das FG habe zu den einzelnen Schätzungsgrundlagen im Rahmen der Nachkalkulation, insbesondere zu den Posten des berichtigten Wareneinsatzes, die zugrunde liegenden Sachverhalte selbst aufklären und würdigen müssen, statt sich die Feststellungen des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) zu eigen zu machen, machen die Kläger Verstöße des FG gegen dessen Pflicht zur Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) als Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend. Da die Kläger und der Prozessbevollmächtigte unentschuldigt nicht an der mündlichen Verhandlung teilgenommen haben, können sie solche Verstöße mit der Nichtzulassungsbeschwerde jedoch nicht mehr rügen.

8 Der im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Untersuchungsgrundsatz ist eine Verfahrensvorschrift, auf deren Einhaltung ein Beteiligter ausdrücklich oder durch Unterlassen einer Rüge verzichten kann (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO). Ein fachkundig vertretener Beteiligter kann danach einen Sachaufklärungsverstoß nicht mehr mit der Verfahrensrüge angreifen, wenn er trotz ordnungsgemäßer Ladung unentschuldigt nicht zur mündlichen Verhandlung erscheint. Dies gilt auch, wenn wie im Streitfall der Beteiligte oder sein Prozessbevollmächtigter der mündlichen Verhandlung mit einer Begründung fernbleibt, die eine beantragte Terminänderung nicht rechtfertigen kann (BFH-Beschluss vom 07.06.2022 - VIII B 51/21, BFH/NV 2022, 926, Rz 28). Das FG hatte die Anträge der Kläger auf Verlegung der mündlichen Verhandlung abgelehnt und dies dem Prozessbevollmächtigten auch mitgeteilt. Da die Kläger und der Prozessbevollmächtigte aufgrund dessen von der Durchführung der mündlichen Verhandlung durch das FG am 10.05.2021 ausgehen mussten und dieser unentschuldigt ferngeblieben sind, ist der endgültige Rügeverlust eingetreten. Es bestehen auch keine Zweifel daran, dass die Ablehnung der Terminverlegungsanträge durch das FG rechtmäßig war. Da die Kläger innerhalb der Frist zur Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde insoweit keine begründeten Verfahrensrügen erhoben haben, hat der Senat hiervon auszugehen.

9 3. Die Revision ist nicht wegen eines schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers des FG gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.

10 a) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen als sonstige Bezüge aus Anteilen an einer GmbH auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA). Eine vGA im Sinne dieser Vorschrift liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat. Ergeben sich aufgrund einer Nachkalkulation Differenzen zu den erklärten Betriebseinnahmen bei einer Kapitalgesellschaft und schätzt das Finanzamt deshalb --wie im Streitfall-- dem Gewinn der Gesellschaft Beträge hinzu, sind die Hinzuschätzungen nicht zwingend als solche Zuwendungen an den verantwortlichen Gesellschafter-Geschäftsführer oder an die Gesellschafter zu beurteilen. Die Annahme einer vGA an den Gesellschafter aufgrund einer verhinderten Vermögensmehrung der Gesellschaft setzt (kumulativ) voraus, dass die Kalkulationsdifferenzen auf nicht vollständig erklärten Betriebseinnahmen der Kapitalgesellschaft beruhen und dass die nicht erklärten Betriebseinnahmen nicht betrieblich verwendet werden, sondern einem oder allen Gesellschaftern zufließen (BFH-Urteile vom 22.09.2004 - III R 9/03, BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160; vom 24.06.2014 - VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501, Rz 16; BFH-Beschluss vom 12.06.2018 - VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141, Rz 15, 16 ff.). Von diesen Grundsätzen sind das FG und auch das FA ausgegangen. Auch die Kläger ziehen sie nicht in Zweifel. Sie machen jedoch geltend, dass sie in den Streitjahren (2011 bis 2013) keine vGA in Höhe der nachkalkulierten Betriebseinnahmen vereinnahmt haben, da die vom FG nicht beanstandete Schätzung des FA realitätsfremd, willkürlich und damit zu verwerfen sei.

11 b) Einwendungen gegen die Richtigkeit von Steuerschätzungen in Gestalt von Verstößen gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und Erfahrungssätze sowie behauptete materielle Rechtsfehler sind als Rügen einer falschen Rechtsanwendung und tatsächlichen Würdigung durch das FG im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren unbeachtlich (vgl. BFH-Beschlüsse vom 26.03.2021 - X B 113/20, BFH/NV 2021, 1201, Rz 13, m.w.N.; vom 20.01.2022 - X B 132-133/20, BFH/NV 2022, 734, Rz 21). Eine auf solche Fehler gestützte Revisionszulassung setzt einen darüber hinausgehenden qualifizierten Rechtanwendungsfehler des FG i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO voraus. Ein erheblicher Rechtsfehler aufgrund objektiver Willkür kann jedoch allenfalls in Fällen bejaht werden, in denen das vom FG bestätigte Schätzungsergebnis wirtschaftlich unmöglich und damit schlechthin unvertretbar ist. Ein Verstoß gegen Denkgesetze führt bei Schätzungen erst dann zur Zulassung der Revision wegen willkürlich falscher Rechtsanwendung, wenn sich das Ergebnis als offensichtlich realitätsfremd darstellt (BFH-Beschlüsse vom 08.08.2019 - X B 117/18, BFH/NV 2019, 1219, Rz 30, 32; in BFH/NV 2021, 1201, Rz 13).

12 c) Soweit die Kläger meinen, das FG habe eine Schätzungsbefugnis des FA für das Streitjahr 2012 mit willkürlichen Erwägungen bestätigt, ist ihre Auffassung unzutreffend.

13 Nimmt das FG --wie hier auf S. 38 des Urteils am Ende-- zur Begründung seiner Entscheidung gemäß § 105 Abs. 5 FGO auch auf die Begründung in der Einspruchsentscheidung Bezug, macht es sich deren tragende Erwägungen zu eigen (BFH-Beschluss vom 19.05.2020 - VIII B 126/19, BFH/NV 2020, 1264, Rz 14). In der Einspruchsbegründung vom 05.08.2019, die u.a. die Körperschaftsteuerfestsetzungen 2011 bis 2013 gegenüber dem Kläger als Rechtsnachfolger der S-GmbH betraf und in der gegenüber den Klägern ergangenen Einspruchsentscheidung vom 05.08.2019, die die angefochtenen Einkommensteuer- und Verlustfeststellungen der Streitjahre betraf, hat das FA sich zur Begründung seiner Schätzungsbefugnis ausführlich geäußert. Demnach ist die Frage des Vorliegens eines willkürlichen Rechtsanwendungsfehlers des FG unter Berücksichtigung der Ausführungen im Urteil und in der Einspruchsentscheidung zu betrachten.

14 Soweit sich die Kläger auf den BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 1219 berufen und geltend machen, das FG habe für die Einnahmen des Streitjahres 2012 grob fehlerhaft verkannt, dass keine Aufzeichnungspflichten bestanden hätten, übersehen sie, dass dieser Beschluss eine Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG betraf. Im Streitfall hat das FG auf den S. 31 bis 32 des Urteils zutreffend dargelegt, dass die buchführungs- und abschlusspflichtige S-GmbH (§ 238, § 242 des Handelsgesetzbuchs, § 13 Abs. 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) für alle Streitjahre ihren Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln und die Betriebseinnahmen nach den Vorgaben der §§ 140 ff. der Abgabenordnung (AO) aufzuzeichnen hatte.

15 Es liegt auf dieser Grundlage kein schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler des FG vor. Es stützt sich zur Rechtfertigung der Verwerfung der Buchführung der S-GmbH (entgegen der Richtigkeitsvermutung des § 158 AO) und der Schätzungsbefugnis des FA gemäß § 162 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO auf S. 31 bis 35 des Urteils zutreffend darauf, die S-GmbH habe elektronische Registrierkassen eingesetzt und ihre damit einhergehenden formellen Aufzeichnungspflichten zu den Tageseinnahmen gemäß § 146 Abs. 1 Satz 2 AO nicht erfüllt. Bei der S-GmbH seien die Z-Bons zu den Tageseinnahmen nicht vollständig vorgelegt und kein Kassenbuch geführt, die Tageseinnahmen

zum Teil erst rückwirkend am Monatsende aufgezeichnet worden sowie sämtliche Eingangsrechnungen zum Wareneinsatz nicht vorhanden gewesen. Der Kläger habe oftmals nicht boniert, sondern die Bareinnahmen ohne Dokumentation vereinnahmt, daraus die Barausgaben bestritten und nur die "Überschüsse" als Einnahmen, die Ausgaben dagegen am Monatsende in voller Höhe verbucht, sodass zwangsläufig erhebliche Kassenfehlbeträge entstanden seien. Zudem seien die Einnahmen nur als monatlich konsolidierte Beträge erfasst worden (S. 33, 34 des FG-Urteils). Außerdem hat das FG mehrere Umstände dargelegt, nach denen die tatsächlich aufgezeichneten Einnahmen auch sachlich unrichtig waren (S. 35 des Urteils). Da der Senat angesichts nicht durchgreifender Verfahrensrügen (s. unter 2.) an diesen vom FG festgestellten Sachverhalt gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), handelt es sich bei der Würdigung, dass die Buchführung der S-GmbH zu verwerfen und die Einnahmen und Umsätze der Streitjahre zu schätzen waren, um eine revisionsrechtlich nicht zu beanstandende rechtliche Würdigung des FG (vgl. zu den Aufzeichnungspflichten der Kasseneinnahmen bei einer GmbH BFH-Urteile in BFH/NV 2014, 1501, Rz 18 bis 20, sowie allgemein vom 25.03.2015 - X R 20/13, BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, Rz 26, und BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 1219, Rz 18, 19).

16 d) Ein schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler des FG ist auch nicht zu erkennen, soweit es die Höhe der vom FA nachkalkulierten Betriebseinnahmen und Umsätze nicht beanstandet hat.

17 aa) Das FA hat die Betriebseinnahmen und Umsätze der S-GmbH im Wege einer Richtsatzschätzung auf der Grundlage eines berichtigten (erhöhten) Wareneinsatzes der S-GmbH nachkalkuliert. Das FA hatte sich die Feststellungen der Außenprüfung und einer Kontrollmitteilung zu eigen gemacht, dass der Wareneinsatz bei der S-GmbH unvollständig aufgezeichnet wurde und zu erhöhen war. Für die Schätzung der Einnahmen und Umsätze hat das FA wegen Umbauarbeiten am Bahnhof in X (dem Standort des Geschäftslokals der S-GmbH) in den Streitjahren und aufgrund eines erhöhten Schwunds von Waren durch Diebstahl und Verderb statt des für Speise- und Gastronomiebetriebe anwendbaren Mittelwerts der Richtsatzsammlung (257 %) einen Richtsatz von 156 % als Rohgewinnaufschlagsatz auf den korrigierten (erhöhten) Wareneinsatz angewendet. Das FA hat sich auch mit den klägerischen Einwendungen gegen die Nachkalkulation in den Einspruchsentscheidungen vom 05.08.2019 auseinandergesetzt. Es hat der Nachkalkulation des klägerischen Sachverständigen unter Ansatz eines Rohgewinnaufschlagsatzes in Höhe von 85 % in der Einspruchsentscheidung widersprochen, weil darin der bereinigte Wareneinsatz nicht berücksichtigt war. Denn angesichts des gleichbleibenden Wareneinkaufs auch in der Umbauphase des Bahnhofs sei es nicht glaubhaft, dass die Tageseinnahmen in dem behaupteten Umfang zurückgegangen seien, weil die erworbenen Waren weitgehend verdorben oder gestohlen worden seien. Bei der Auswahl des Rohgewinnaufschlagsatzes sei auch zu berücksichtigen, dass mehr Getränke als Speisen verkauft worden seien und der Rohgewinnaufschlagsatz bei den Getränken höher sei.

18 bb) Das FG hat auf S. 37 und 38 des Urteils plausibel dargelegt, warum es sich diesen Erwägungen des FA zur Höhe des Rohgewinnaufschlagsatzes von 156 % anschließt und das klägerische Vorbringen zum Wareneinsatz nicht für glaubhaft hält, dass in der Umbauphase des Bahnhofs zwar gleich viel Lebensmittel eingekauft worden seien, diese aber zu 50 % (Hähnchen) und zu 30 % (sonstige Lebensmittel) verdorben seien und nicht nur 10 % der eingekauften Waren, sondern 25 % gestohlen worden seien. Ferner hat das FG die Erhöhung des Wareneinsatzes der S-GmbH nicht beanstandet, weil es die Feststellungen des FA zu weiteren Wareneinkäufen, die in der Buchführung der S-GmbH nicht erfasst waren, als zutreffend angesehen hat. Indem das FG sich die Begründung des FA in den Einspruchsentscheidungen vom 05.08.2019 zu eigen gemacht hat, hat es sich auch plausibel und nachvollziehbar dazu geäußert, warum die Nachkalkulation nicht auf der Grundlage des vom klägerischen Sachverständigen ermittelten niedrigeren Wareneinsatzes und Rohgewinnaufschlagsatzes durchzuführen war. Schließlich ist die vom FA herangezogene und vom FG bestätigte Richtsatzschätzung selbst eine anerkannte Schätzungsmethode; das gewonnene Schätzungsergebnis ist nicht durch die Anwendung einer weiteren Schätzungsmethode zu überprüfen oder zu untermauern (BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 1219, Rz 21, 23).

19 Die Begründung des FG, warum das Schätzungsergebnis des FA nicht offensichtlich realitätsfremd ist, ist damit entgegen der Beschwerdebegründung weder lückenhaft noch willkürlich, sodass kein schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler des FG zu erkennen ist. Wäre die Begründung des FG in einzelnen Punkten rechtsfehlerhaft, wäre die Revision gleichwohl nicht zuzulassen, da schlichte Rechtsfehler und fehlerhafte Tatsachenwürdigungen im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren unbeachtlich sind (s. unter 3.b).

20 4. Soweit die Kläger die Zulassungsgründe der grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und der Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) erwähnen, legen sie die Voraussetzungen dieser Zulassungsgründe nicht dar oder liegen deren Voraussetzungen nicht vor.

21 a) 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 1219, Rz 13). Der Beschwerdebegründung ist hier jedoch nur der Vortrag der Kläger zu entnehmen, warum sie die Schätzung dem Grunde und der Höhe nach im Streitfall für nicht realitätsgerecht und für willkürlich halten. Sie legen keine klärungsbedürftige und klärbare abstrakte Rechtsfrage dar.

22 b) Eine Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) ist nicht erforderlich. Die behauptete Divergenz liegt nicht vor.

23 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 1219, Rz 27).

24 Soweit die Kläger vortragen, das FG sei von dem Rechtssatz abgewichen, dass eine Schätzung für steuerrechtliche Zwecke keinen Strafcharakter haben und das FA nicht bewusst zum Nachteil des Steuerpflichtigen schätzen dürfe (Hinweis der Kläger auf den BFH-Beschluss vom 12.12.2013 - X B 205/12, BFH/NV 2014, 490, und das Urteil des FG Köln vom 22.05.2014 - 11 K 3056/11, Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 1739, als vermeintliche Divergenzentscheidungen), ist dem FG-Urteil kein hiervon abweichender tragender Rechtssatz zu entnehmen. Es hat seiner Würdigung auf S. 36 vielmehr ebenfalls den Rechtssatz zugrunde gelegt, dass "sich die fehlende Möglichkeit der vollen Sachaufklärung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken dürfe, solange das FA nicht bewusst zu hoch schätzt, um den Steuerpflichtigen zu bestrafen".

25 5. Der Senat sieht von einer Darstellung des Tatbestands und einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).

26 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de