Beschluss vom 11. August 2023, VI B 74/22

Übermittlung elektronischer Dokumente durch Steuerberater ab dem 01.01.2023

ECLI:DE:BFH:2023:B.110823.VIB74.22.0

BFH VI. Senat

FGO § 52a Abs 4 S 1 Nr 2, FGO § 52d, FGO § 116 Abs 3 S 1, FGO § 116 Abs 3 S 4, StBerG § 86d Abs 1, StBerG § 86d Abs 6, StBerG § 157e, GG Art 19 Abs 4

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 02. September 2022, Az: 4 K 209/21

Leitsätze

1. NV: Für Steuerberater steht seit dem 01.01.2023 ein sicherer Übermittlungsweg im Sinne des § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Verfügung, zu dessen Nutzung sie gemäß § 52d Satz 2 FGO verpflichtet sind.

2. NV: Eine vorübergehende technische Störung nach § 52d Satz 3 FGO liegt nicht vor, wenn ein zur Verfügung stehender sicherer Übermittlungsweg noch nicht eingerichtet wurde.

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 02.09.2022 - 4 K 209/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) haben es bereits versäumt, die Beschwerde innerhalb der dafür bestimmten Frist in der seit dem 01.01.2023 geltenden Form zu begründen (unter 1.). Da die Beschwerde jedenfalls unbegründet ist, kann dahinstehen, ob den Klägern Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 56 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu gewähren ist (unter 2.).

2 1. Die Kläger haben die Beschwerde nicht innerhalb der dafür bestimmten Frist in der seit dem 01.01.2023 geltenden Form begründet.

3 a) Die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision ist gemäß § 116 Abs. 3 Satz 1 FGO innerhalb von zwei Monaten nach der Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründungsfrist kann von dem Vorsitzenden auf einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag um einen weiteren Monat verlängert werden (§ 116 Abs. 3 Satz 4 FGO).

4 Das angefochtene Urteil der Vorinstanz vom 02.09.2022 - 4 K 209/21 wurde den Klägern am 13.10.2022 zugestellt. Die vom Vorsitzenden verlängerte Beschwerdebegründungsfrist von drei Monaten (§ 116 Abs. 3 Satz 1 und 4 FGO) endete gemäß § 54 Abs. 2 FGO i.V.m. § 222 der Zivilprozessordnung (ZPO) i.V.m. §§ 186 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs mit Ablauf des 13.01.2023.

5 b) Die beim Bundesfinanzhof (BFH) am 13.01.2023 innerhalb der Beschwerdebegründungsfrist im Sinne des § 116 Abs. 3 Satz 1 und 4 FGO als Telefaxschreiben eingegangene Beschwerdebegründung der Kläger entspricht nicht den --von Amts wegen zu berücksichtigenden-- Anforderungen des § 52d Satz 1 FGO.

6 aa) Vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen --und damit auch die Beschwerdebegründungsschrift--, die durch einen Rechtsanwalt, durch eine Behörde oder durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihr zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben

gebildeten Zusammenschlüsse eingereicht werden, sind nach § 52d Satz 1 FGO als elektronisches Dokument zu übermitteln. Gleiches gilt nach § 52d Satz 2 FGO für die nach der Finanzgerichtsordnung vertretungsberechtigten Personen, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung steht; ausgenommen sind nach § 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Halbsatz 1 oder Nr. 2 FGO vertretungsbefugte Personen.

7 bb) Für die in § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO genannten Steuerberater steht seit dem 01.01.2023 ein sicherer Übermittlungsweg im Sinne des § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung.

8 (1) Durch Art. 6 Nr. 4 i.V.m. Art. 26 Abs. 7 des Gesetzes zur Förderung des elektronischen Rechtsverkehrs mit den Gerichten vom 10.10.2013 (BGBl I 2013, 3786) wurde in § 52d FGO mit Wirkung zum 01.01.2022 eine Nutzungspflicht der elektronischen Gerichtskommunikation unter anderem für Rechtsanwälte und Behörden eingeführt. Für andere vertretungsberechtigte Personen gilt dies erst, wenn ein sicherer Übermittlungsweg zur Verfügung steht. Mit Art. 4 Nr. 35 und 77 des Gesetzes zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe vom 07.07.2021 (BGBl I 2021, 2363) wurden unter anderem die Steuerberaterplattform und das besondere elektronische Steuerberaterpostfach (beSt) eingeführt.

9 (2) Gemäß § 86d Abs. 1 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) ist die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) verpflichtet, über die Steuerberaterplattform (§ 86c StBerG) für jeden Steuerberater und Steuerbevollmächtigten ein beSt empfangsbereit einzurichten. Nach § 86d Abs. 6 StBerG ist der Inhaber des beSt verpflichtet, die für dessen Nutzung erforderlichen technischen Einrichtungen vorzuhalten sowie Zustellungen und den Zugang von Mitteilungen über das beSt zur Kenntnis zu nehmen (passive Nutzungspflicht). Nach § 157e StBerG ist die Regelung am 01.08.2022 in Kraft getreten und erstmals ab dem 01.01.2023 anzuwenden.

10 (3) Der gesetzlichen Verpflichtung ist die BStBK durch Einrichtung der Steuerberaterplattform und der beSt-Infrastruktur fristgerecht nachgekommen.

11 (4) Gemäß § 15 Abs. 1 der Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung (StBPPV) vom 25.11.2022 (BGBl I 2022, 2105) erfolgt die Erstanmeldung am beSt mittels einer Identifizierung und Authentisierung im Sinne des § 4 Abs. 1 StBPPV sowie eines Registrierungstokens, den der Postfachinhaber von der BStBK oder einer von ihr bestimmten Stelle erhält (sogenannter Registrierungsbrief). Nach § 15 Abs. 2 StBPPV erzeugt der Postfachinhaber bei der Erstanmeldung einen öffentlichen und einen privaten Schlüssel. Der öffentliche Schlüssel wird in einem Verzeichnis der BStBK abgelegt. Der private Schlüssel ist vom Postfachinhaber eigenständig abzulegen und mit einem Passwort vor einer unbefugten Verwendung zu schützen (Zertifikats-Passwort).

12 (5) Zwar hat die BStBK die sogenannten Registrierungsbriefe und damit die für die Erstanmeldung der Berufsträger notwendigen Informationen tatsächlich erst beginnend im Januar 2023 in alphabetischer Reihenfolge in mehreren Tranchen bis hin zum 17.03.2023 versandt. Erst zu diesem Zeitpunkt war der erstmalige "System-Rollout" abgeschlossen.

13 Allerdings hat die BStBK dieser Verzögerung, die auf den Umstand gründete, dass es ihr technisch nicht möglich war, sämtlichen Berufsträgern die Registrierungsbriefe bis zum 01.01.2023 zu übermitteln, durch ein sogenanntes "Fast-Lane"-Verfahren Rechnung getragen. Dieses von Anbeginn der Registrierungskampagne 2022 und bis zu deren Abschluss eröffnete Verfahren ermöglichte es Steuerberatern, die aktiv mit den Finanzgerichten (FG) kommunizieren, sich auf Antrag bei der BStBK zeitlich vorgezogen und damit regelmäßig vor dem 01.01.2023 oder kurzfristig noch während des "System-Rollouts" für die Teilnahme am elektronischen Rechtsverkehr registrieren zu lassen.

14 (6) Dem Prozessbevollmächtigten der Kläger stand danach spätestens seit dem 01.01.2023 ein sicherer Übermittlungsweg "zur Verfügung", zu dessen Nutzung er nach § 52d Satz 2 FGO verpflichtet war (vgl. BFH-Beschlüsse vom 27.04.2022 - XI B 8/22 und vom 28.04.2023 - XI B 101/22, BFHE 279, 523, BStBl II 2023, 763; s.a. Brandis in Tipke/Kruse, § 52d FGO Rz 1; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 52d FGO Rz 15; Rauch, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2022, 949, 951; Peters, juris PraxisReport Steuerrecht 45/2022 Anm. 2; Pohl, Die Steuerberatung 2022, 426, 429 sowie Niedersächsisches FG, Urteil vom 20.03.2023 - 7 K 183/22, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2023, 643, Rz 24; a.A. Niedersächsisches FG, Zwischengerichtsbescheid vom 14.04.2023 - 9 K 10/23 und FG Münster, Zwischengerichtsbescheid vom 14.04.2023 - 7 K 86/23 E, Betriebs-Berater --BB-- 2023, 996). Ob dem jeweiligen Steuerberater die von ihm vorzuhaltenden "technischen Einrichtungen" zur Verfügung stehen und das beSt von diesem tatsächlich freigeschaltet wurde, ist insoweit unerheblich.

15 (7) Verfassungsrechtliche Zweifel an der gesetzlichen Stichtagsregelung und deren zeitlich unbedingter Geltungsanordnung hat der Senat nicht.

16 § 52d Satz 2 FGO verletzt insbesondere den Anspruch auf effektiven Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes nicht (a.A. Niedersächsisches FG, Zwischengerichtsbescheid vom 14.04.2023 - 9 K 10/23 und FG Münster, Zwischengerichtsbescheid vom 14.04.2023 - 7 K 86/23 E, BB 2023, 996). Denn der Gesetzgeber hat mit der Verpflichtung (ab dem 01.01.2023), vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen elektronisch zu übermitteln, den nutzungsverpflichteten Berufsträgern den Zugang zu den FG nicht unverhältnismäßig erschwert.

17 Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Regelung die Justiz für elektronische Eingänge öffnen, die Rahmenbedingungen für eine Umstellung auf elektronische Zustellungen schaffen (vgl. BTDrucks 19/30516, S. 66) und mit dem beSt eine sichere, schnelle und kostengünstige Alternative zur gesonderten qualifiziert elektronischen Signatur für die Übertragung der in § 52d FGO aufgezählten Dokumente von den Normadressaten an die Gerichte bieten (BTDrucks 19/30516, S. 64). Diese gesetzgeberischen Ziele dienen der Entlastung der FG und damit auch der Prozessökonomie. Sie sind ferner auf die Förderung der Nachhaltigkeit in der Justiz gerichtet (vgl. BTDrucks 19/28399, S. 25). Hierbei handelt es sich um vernünftige Gemeinwohlerwägungen, so dass die Vorschrift keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet (s.a. Niedersächsisches FG, Zwischengerichtsbescheid vom 14.04.2023 - 9 K 10/23, Rz 33 f.).

18 (8) Entsprechendes gilt, soweit --im Hinblick auf die mit der technischen Umsetzung des Registrierungsverfahrens einhergehenden Anlaufschwierigkeiten und Verzögerungen-- die strikte Anwendung der Stichtagsregelung in Rede steht.

19 Zum einen hat der Gesetzgeber mit § 157e StBerG für den organisatorischen Umsetzungsprozess (Versand der Registrierungsbriefe durch die BStBK und Erstanmeldung des Postfachinhabers) oder etwaige technische Schwierigkeiten eine Schonfrist vom 01.08.2022 (Inkrafttreten) bis zum 01.01.2023 (Anwendungszeitpunkt) vorgesehen und damit der BStBK ausreichend Zeit zur Vorbereitung eingeräumt. Diese ist zum anderen dem Auftrag des Gesetzgebers zur Einrichtung des beSt (§§ 86d, 86e StBerG) jenseits der technischen Anlaufschwierigkeiten und den daraus folgenden Verzögerungen zumindest insoweit nachgekommen, als sie während des gesamten Registrierungsverfahrens ein sogenanntes "Fast-Lane"-Verfahren eingerichtet, stets auf dieses hingewiesen und damit ihren Mitgliedern --jedenfalls soweit diese aktiv mit den FG kommunizieren-- den rechtzeitigen Zugang zum beSt auch tatsächlich eröffnet hat (Niedersächsisches FG, Urteil vom 20.03.2023 - 7 K 183/22, EFG 2023, 643, Rz 41, m.w.N.; a.A. Niedersächsisches FG, Zwischengerichtsbescheid vom 14.04.2023 - 9 K 10/23 und FG Münster, Zwischengerichtsbescheid vom 14.04.2023 - 7 K 86/23 E, BB 2023, 996). Für eine stichtagsabweichende Auslegung von § 52d Satz 2 FGO ist daher kein Raum.

20 cc) Vorliegend hat der als Steuerberater zugelassene Prozessbevollmächtigte der Kläger die Beschwerdebegründungsschrift nicht als elektronisches Dokument innerhalb der Beschwerdebegründungsfrist übermittelt.

21 c) Eine wirksame Ersatzeinreichung der Beschwerdebegründungsschrift in Papierform liegt ebenfalls nicht vor. Nach § 52d Satz 3 FGO bleibt die Übermittlung von vorbereitenden Schriftsätzen und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichenden Anträgen und Erklärungen nach allgemeinen Vorschriften zulässig, wenn dem nutzungsverpflichteten Einreicher eine Übermittlung als elektronisches Dokument vorübergehend nicht möglich ist.

22 aa) Eine vorübergehende Unmöglichkeit der Übermittlung als elektronisches Dokument aus technischen Gründen, die nach § 52d Satz 3 FGO eine Übermittlung nach den allgemeinen Vorschriften zulässt, ist weder dargelegt noch im Sinne des § 52d Satz 4 FGO glaubhaft gemacht worden.

23 Der Vortrag des Prozessbevollmächtigten, dass er die Begründung innerhalb der Beschwerdebegründungsfrist nicht habe elektronisch einreichen können, weil die Registrierungsbriefe ab Januar 2023 in einzelnen Tranchen bis voraussichtlich April 2023 verschickt würden, genügt hierfür nicht.

24 bb) Insoweit liegt bereits keine "vorübergehende technische Störung" vor. Die Ersatzeinreichungsmöglichkeit ist dem Wortlaut der Vorschrift nach auf Fälle der vorübergehenden technischen Unmöglichkeit beschränkt. Eine solche ist jedoch nicht gegeben, wenn --wie vorliegend-- ein zugelassener elektronischer Übermittlungsweg noch nicht eingerichtet wurde. Es handelt sich hierbei vielmehr um einen strukturellen Mangel, der den Rückgriff auf die Papierform nicht rechtfertigen kann. § 52d Satz 3 FGO ist nur bei technischen Problemen bei Verwendung des

vollständig eingerichteten beSt, nicht hingegen bei Verzögerungen bei dessen Einrichtung anwendbar (vgl. BTDrucks 17/12634, S. 28; s.a. Brandis in Tipke/Kruse, § 52d FGO Rz 1; Schmieszek in Gosch, FGO § 52d Rz 10; Rosenke in Hennigfeld/Rosenke, eKomm Ab 01.01.2017, § 52d FGO Rz 20 (Aktualisierung v. 19.01.2023); Schallmoser in HHSp, § 52d FGO Rz 50 sowie Niedersächsisches FG, Urteil vom 20.03.2023 - 7 K 183/22, EFG 2023, 643, Rz 41, m.w.N.).

25 d) Die am 13.01.2023 als Telefaxschreiben beim BFH eingegangene Beschwerdebegründung ist folglich unwirksam und nicht zu beachten; die Begründung gilt als nicht eingereicht. Der Formverstoß führt zur Unwirksamkeit und schließt damit insbesondere eine Fristwahrung --hier die Wahrung der Beschwerdebegründungsfrist im Sinne des § 116 Abs. 3 Satz 1 und 4 FGO-- aus (vgl. BFH-Beschluss vom 27.04.2022 - XI B 8/22, Rz 12, m.w.N.).

26 2. Es kann dahinstehen, ob den Klägern Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 56 FGO zu gewähren ist, weil der Präsident der Steuerberaterkammer Niedersachsen seinen Mitgliedern im November 2022 mitgeteilt habe, eine Verpflichtung zur Nutzung des beSt bestehe erst mit Erhalt des Registrierungsbriefs der BStBK, und der Prozessbevollmächtigte der Kläger erst in der zweiten Hälfte des Monats Januar von der Möglichkeit des "Fast-Lane"-Verfahrens erfahren haben will. Denn soweit die Kläger die --in der am 31.01.2023 per beSt übermittelten Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde-- geltend gemachten Zulassungsgründe überhaupt in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Form dargelegt haben, liegen sie jedenfalls nicht vor.

27 a) Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.

28 aa) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Dabei muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in dem angestrebten Revisionsverfahren klärungsfähig sein (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschlüsse vom 24.05.2012 - VI B 120/11 und vom 26.11.2020 - VI B 29/20, Rz 19).

29 bb) Die Kläger halten die Frage für grundsätzlich bedeutsam, "ob über das Ruhen des Verfahrens im Falle eines Falles bei dem Bundesfinanzhofe nach rechtsstaatlich gebundenen Maßstäben zu entscheiden ist". Letztlich möchten sie geklärt wissen, ob der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) das von ihnen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) beantragte Ruhen des Einspruchsverfahrens zu Unrecht verweigert hat.

30 Die von den Klägern formulierte Rechtsfrage ist weder klärungsbedürftig noch klärungsfähig. Denn die Beantwortung der Frage, ob das anhängige Musterverfahren für das Einspruchsverfahren von präjudizieller Bedeutung ist, das heißt, eine auch in dem Einspruchsverfahren entscheidungserhebliche Rechtsfrage betrifft (s. BFH-Urteil vom 26.09.2006 - X R 39/05, BFHE 215, 1, BStBl II 2007, 222), hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. An der Klärungsfähigkeit fehlt es auch deshalb, weil die Kläger vor dem FG die ihrer Ansicht nach zu Unrecht unterlassene Verfahrensruhe gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO durch das FA zwar beanstandet, aber in der mündlichen Verhandlung nicht auch die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung, sondern ausschließlich eine Entscheidung in der Sache beantragt haben.

31 b) Die Revision ist zudem nicht wegen Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zuzulassen.

32 aa) Ein Beschwerdeführer, der sich --wie die Kläger-- auf eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG beruft, hat darzutun, welche Tatsachen noch hätten aufgeklärt oder welche Beweise noch hätten erhoben werden müssen, aus welchen Gründen sich die Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei weiterer Aufklärung oder Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern sich daraus auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des Gerichts eine andere Entscheidung hätte ergeben können (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 26.06.2003 - IV B 195/01, BFH/NV 2003, 1437 und vom 16.06.2008 - V B 75/07, juris, jeweils m.w.N.).

33 Da es sich bei der Verletzung der Sachaufklärungspflicht zudem um einen verzichtbaren Verfahrensmangel handelt (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO), bei dem das Rügerecht nicht nur durch eine ausdrückliche oder konkludente Verzichtserklärung gegenüber dem FG verloren geht, sondern auch durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge, muss der Beschwerdeführer weiter vortragen, dass er den Verstoß in der Vorinstanz gerügt habe oder aus welchen entschuldbaren Gründen er an einer solchen Rüge vor dem FG gehindert gewesen sei (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 29.04.2009 - VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267, m.w.N.).

34 bb) Hieran fehlt es. Die Kläger legen weder substantiiert dar, welche Tatsachen das FG noch hätte aufklären

müssen, noch führen sie dezidiert aus, welche Tatsachen sich bei einer weiteren Sachaufklärung voraussichtlich ergeben hätten und inwieweit die Entscheidung des FG deshalb auf der Grundlage seiner materiell-rechtlichen Auffassung anders ausgefallen wäre. Auch lässt sich der Beschwerdebegründung nicht entnehmen, aus welchen Gründen sich dem FG die Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen und warum die in der mündlichen Verhandlung durch ihren Steuerberater vertretenen Kläger weder eigene Beweisanträge gestellt noch eine (aus ihrer Sicht zu Unrecht) unterbliebene weitere Sachaufklärung durch das FG gerügt haben.

35 Letztlich rügen die Kläger mit ihren Sachaufklärungsmängeln "Nr. 1" und "Nr. 2" auch keine nicht ausreichende Sachaufklärung durch das FG, sondern machen geltend, aufgrund ihres Vortrags und der vorgelegten Unterlagen hätte das FG zu einer Stattgabe ihrer Klage gelangen müssen. Mit diesem Vorbringen wenden sich die Kläger im Kern gegen die materielle Rechtmäßigkeit des Urteils. Der Vortrag, das Urteil der Vorinstanz sei rechtsfehlerhaft, rechtfertigt die Zulassung der Revision indessen nicht. Denn die Rüge der falschen Rechtsanwendung und tatsächlichen Würdigung des Streitfalls durch das FG ist im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren --von im Streitfall nicht gegebenen Ausnahmefällen abgesehen-- grundsätzlich unbeachtlich (s. BFH-Beschluss vom 10.05.2012 - X B 71/11).

36 cc) Soweit die Kläger mit ihrem "Sachaufklärungsmangel Nr. 3" eine fehlerhafte Anwendung des FG von § 79b Abs. 2 FGO wegen "überzogene[r] Handhabung" geltend machen, vermag der beschließende Senat dies nicht zu erkennen. Die Kläger stören sich letztlich daran, dass das FG "um eine kurze, aber präzise Beschreibung der Tätigkeit und des Tagesablaufs des Klägers" sowie darum gebeten hat, die Ausführungen hierauf zu beschränken und auf allgemeinpolitische Erwägungen zu verzichten.

37 Die Kläger legen auch nicht dar, was sie "ohne diese Äußerungsbeschränkung" vorgetragen hätten und warum dies, anders als die erbetene "kurze, aber präzise Beschreibung der Tätigkeit und des Tagesablaufs" zu einer anderen Entscheidung des FG geführt hätte. Sie vermuten nur, dass sie "nicht so vorgetragen" haben, "wie sie es ohne diese Äußerungsbeschränkung getan" hätten.

38 c) Die Revision ist weiter nicht nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen eines qualifizierten Rechtsfehlers des FG zuzulassen.

39 aa) Zwar ist die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen, wenn ein Rechtsfehler FG zu einer willkürlichen oder greifbar gesetzwidrigen Entscheidung geführt hat, die angefochtene Entscheidung mithin an einem qualifizierten Rechtsfehler leidet, der im allgemeinen Interesse einer Korrektur durch das Revisionsgericht bedarf. Die Entscheidung des FG muss dabei jedoch in einem solchen Maße fehlerhaft sein, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden könnte (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 09.02.2017 - VI B 58/16, m.w.N.). Unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler reichen nicht aus, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (vgl. zusammenfassend BFH-Beschluss vom 16.05.2012 - IV B 48/11, m.w.N.). Als unzutreffend behauptete Würdigungen und Wertungen des FG beinhalten keine greifbare Gesetzwidrigkeit oder Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung (Senatsbeschluss vom 09.02.2017 - VI B 58/16). Diese besonderen Voraussetzungen sind in der Beschwerdeschrift darzulegen (z.B. BFH-Beschluss vom 19.10.2012 - III B 40/12, m.w.N.).

40 bb) An einer solchen Darlegung fehlt es in der Beschwerdebegründung. Hierin wird zwar behauptet, dass die Entscheidung des FG objektiv willkürlich sei, weil das FG die Anzahl der Arbeitstage des Klägers "im Fahrdienst" "de facto auf 0 Arbeitstage geschätzt" habe. Das FG hat sich bei seiner Entscheidung indes von den Gesamtumständen des Einzelfalls leiten lassen und hat sich aufgrund dieser sowie den von den Klägern erfolgten Schilderungen und vorgelegten Beweismitteln nicht davon überzeugen können, dass die Voraussetzungen für einen Ansatz von Verpflegungsmehraufwand, nämlich eine mehr als achtstündige Abwesenheit von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte, vorlagen. Die Gründe hierfür hat das FG dargelegt. Die Kläger wenden sich damit auch hier im Kern gegen die vermeintlich unzutreffenden Würdigungen und Wertungen des FG. Angesichts dessen ist für das Vorliegen einer greifbar gesetzwidrigen oder willkürlichen Entscheidung nichts ersichtlich.

41 d) Die Revision ist schließlich nicht zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen.

42 aa) Die Revision ist zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, wenn davon auszugehen ist, dass im Einzelfall Veranlassung besteht, Grundsätze und Leitlinien für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen (z.B. BFH-Beschluss 04.07.2018 - IX B 114/17, Rz 4, m.w.N.). Dieser Zulassungsgrund setzt eine klärungsbedürftige und

klärbare Rechtsfrage voraus (BFH-Beschluss vom 13.11.2012 - II B 123/11, Rz 2). Da es sich um einen Spezialfall der Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache handelt, gelten die zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung entwickelten Anforderungen entsprechend (BFH-Beschluss vom 03.02.2016 - XI B 53/15, Rz 13).

43 bb) Dem genügen die Ausführungen der Kläger in der Beschwerdebegründung nicht. Die Kläger haben noch nicht einmal --wie es erforderlich gewesen wäre-- konkrete Rechtsfragen formuliert. Dem genügt insbesondere nicht, den Ausführungen "Abstrakte Rechtsfrage Nr. 1 - Benachteiligung der Arbeitnehmer", "Abstrakte Rechtsfrage Nr. 2 - Ist die Rechtsprechung zu Tätigkeitsstätten verfassungsfest?" und "Abstrakte Rechtsfrage Nr. 3 - Inflation und Facharbeiterbesteuerung" voranzustellen. Daran ändert auch nichts, wenn die Kläger im weiteren Verlauf fragen, "ob die Verfassung es nicht umgekehrt gebietet, Arbeitnehmer mit den Beziehern anderer Einkunftsarten gleichzustellen", "ob die Vorschrift des § 9 IV Satz 1 EStG wirklich derart raumfordernd auszulegen ist, wie es der Bundesfinanzhof ... getan hat" oder "kann es über den Steuertarif einen Ausgleich für die Mehrbelastung durch das 'neue Reisekostenrecht' geben". Den Klägern beziehungsweise vielmehr ihrem Prozessbevollmächtigten geht es nicht um die Klärung abstrakter Rechtsfragen im Sinne von § 115 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Alternative 1 FGO, sondern um eine in Fragen verpackte Kritik am geltenden Reisekostenrecht und der dazu ergangenen Rechtsprechung des beschließenden Senats.

44 3. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

45 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de