

Beschluss vom 19. Januar 2026, V B 56/24

Wiedereinsetzung aufgrund fehlender Verfügbarkeit des beSt

ECLI:DE:BFH:2026:B.190126.VB56.24.0

BFH V. Senat

FGO § 47, FGO § 52d, FGO § 56, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 105 Abs 2 Nr 5, FGO § 115 Abs 2, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 119 Nr 3, FGO § 119 Nr 6, FGO § 52 Abs 2, GG Art 19 Abs 4, GG Art 103 Abs 1, StBerG § 86d, GVG § 169

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 30. August 2024, Az: 3 K 1032/23

Leitsätze

1. NV: Ist ein Urteil eines Finanzgerichts kumulativ auf mehrere selbständig tragende Gründe gestützt (Mehrfachbegründung), kann die Revision nur dann zugelassen werden, wenn hinsichtlich eines jeden dieser Gründe ein Zulassungsgrund dargelegt wird und gegeben ist (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs). Dies gilt auch in dem Fall, in dem das Finanzgericht die Klage als unzulässig angesehen hat, hilfsweise aus materiell-rechtlichen Gründen zudem die Begründetheit verneint und den Urteilstenor entsprechend gefasst hat.
2. NV: Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist hinsichtlich der auf der fehlenden Verfügbarkeit des besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs (beSt) beruhenden Versäumung der Klagefrist zu gewähren, die auf der zum Jahresbeginn 2023 eingetretenen Übergangssituation, nach der eine flächendeckende Freischaltung der Zugänge zum beSt weder möglich gewesen noch erfolgt ist, beruht.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 30.08.2024 - 3 K 1032/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat nur in Bezug auf einen Begründungsstrang des Finanzgerichts (FG) einen vorliegenden Zulassungsgrund dargetan. Im Übrigen sind hinsichtlich des weiteren Begründungsstrangs Zulassungsgründe nicht gegeben oder mit der Beschwerde nicht hinreichend dargelegt.
- 2 1. Ist ein Urteil eines Finanzgerichts kumulativ auf mehrere selbständig tragende Gründe gestützt (Mehrfachbegründung), kann nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) die Revision nur dann zugelassen werden, wenn hinsichtlich eines jeden dieser Gründe ein Zulassungsgrund dargelegt wird und gegeben ist (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 15.05.2024 - IX B 1/24, BFH/NV 2024, 916, Rz 2; vom 21.02.2025 - XI B 53/24, BFH/NV 2025, 524, Rz 2). Dies gilt auch in dem Fall, in dem das Finanzgericht die Klage als unzulässig angesehen hat, hilfsweise aus materiell-rechtlichen Gründen zudem die Begründetheit verneint und den Urteilstenor entsprechend gefasst hat (vgl. BFH-Beschluss vom 30.09.2016 - X B 27/16, BFH/NV 2017, 162, Rz 9; vom 21.02.2025 - XI B 53/24, BFH/NV 2025, 524, Rz 2). Um eine derart kumulative Urteilsbegründung geht es im Streitfall, wobei aber nicht im Hinblick auf beide selbständig tragenden Begründungen Zulassungsgründe vorliegen.
- 3 2. Zwar ist hinsichtlich des ersten Grundes für die Klageabweisung (Unzulässigkeit) ein Zulassungsgrund zu bejahen.
- 4 a) Erlässt das Finanzgericht zu Unrecht ein Prozessurteil, so liegt darin ein zur Zulassung der Revision führender

Verfahrensmangel gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 28.07.2016 - X B 205/15, BFH/NV 2016, 1742, Rz 15; vom 25.08.2022 - X B 96/21, BFH/NV 2022, 1187, Rz 25; vom 30.04.2025 - XI B 72/24, BFH/NV 2025, 888, Rz 11) in Gestalt einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--). Er führt regelmäßig zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das Finanzgericht, wenn eine entsprechende Rüge im Verfahren über die Nichtzulassung der Revision erhoben wird (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 30.06.2015 - X B 28/15, BFH/NV 2015, 1423, Rz 10; vom 25.08.2022 - X B 96/21, BFH/NV 2022, 1187, Rz 25). Diesen Verfahrensmangel hat der Kläger, der unter anderem die Verletzung rechtlichen Gehörs (§ 119 Nr. 3 FGO) rügt, den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend geltend gemacht.

- 5 b) Entgegen der Auffassung des FG war die Klage zulässig. Das FG hätte dem Kläger jedenfalls Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 56 FGO für die mangels Verfügbarkeit des besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs (beSt) unverschuldete Versäumung der Klagefrist gewähren müssen.
- 6 aa) Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat im Beschluss vom 23.06.2025 - 1 BvR 1718/24 (Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2025, 2686) zu einem mit dem Streitfall vergleichbaren Sachverhalt ausgeführt, das dort angefochtene klageabweisende Urteil verletze das Gebot effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) "jedenfalls" deshalb, weil das dortige FG den gestellten Wiedereinsetzungsantrag nicht mit der gegebenen Begründung hätte ablehnen dürfen. Bei der Auslegung und Anwendung der vom Gesetzgeber im Rahmen seines Spielraums geschaffenen Rechtsschutzregeln, einschließlich der gesetzlichen Voraussetzungen dafür, dass über den mit einer Klage unterbreiteten Sachverhalt überhaupt zur Sache entschieden werden darf, dürften die Gerichte den Zugang zu den dem Rechtsuchenden eingeräumten Instanzen nicht in unzumutbarer Weise erschweren. Auch die Anforderungen an die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand dürften daher nicht überspannt werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.06.2025 - 1 BvR 1718/24, NJW 2025, 2686, Rz 14 ff.; BFH-Urteil vom 06.08.2025 - X R 13/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2025, 942, Rz 22). Zum Jahresbeginn 2023 sei eine Übergangssituation eingetreten, nach der entgegen der Vorgabe aus § 86d des Steuerberatungsgesetzes eine flächendeckende Freischaltung der Zugänge zum beSt nicht möglich gewesen und daher auch nicht erfolgt sei. Es sei naheliegend gewesen, dass Steuerberater den bis zum Beginn des Jahres 2023 durchgehend verlautbarten Äußerungen der Bundessteuerberaterkammer, die Pflicht zur Nutzung des beSt beginne erst mit Erhalt des individuellen Registrierungsbriefs, Vertrauen entgegengebracht hätten. Die Möglichkeit einer vorgezogenen Registrierung im Wege eines "Fast-Lane"-Verfahrens sei von der Bundessteuerberaterkammer stets als freiwillig deklariert worden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.06.2025 - 1 BvR 1718/24, NJW 2025, 2686, Rz 19; BFH-Urteil vom 06.08.2025 - X R 13/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2025, 942, Rz 23).
- 7 bb) Auf dieser Grundlage war die Klage im Streitfall jedenfalls deshalb zulässig, weil dem Kläger entgegen der Vorentscheidung zumindest Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der auf der fehlenden Verfügbarkeit des beSt beruhenden Versäumung der Klagefrist zu gewähren war, die auf der zum Jahresbeginn 2023 eingetretenen Übergangssituation, nach der eine flächendeckende Freischaltung der Zugänge zum beSt weder möglich gewesen noch erfolgt ist, beruhte. Den Kläger traf zunächst kein Verschulden an der Säumnis, dass sein Prozessbevollmächtigter die Klage vom 12.01.2023 dem FG nicht fristwährend innerhalb der mit Ablauf des 16.01.2023 endenden Klagefrist von einem Monat (§ 47 FGO) der Nutzungsverpflichtung des § 52d FGO entsprechend als elektronisches Dokument, sondern vorab per Telefax und per Post übersandt hat. Das der formgerechten Klageerhebung entgegenstehende Hindernis selbst entfiel vorliegend erst mit dem tatsächlichen Zugang des Schreibens der Bundessteuerberaterkammer vom 02.02.2023 über die Registrierung für die Steuerberaterplattform und die Terminbestätigung vom 07.02.2023 für den Termin am selben Tag beim Einwohnermeldeamt zur "PIN-Änderung/Einschalten der Online-Ausweisfunktion". Die Wiedereinsetzungsfrist von zwei Wochen nach § 56 Abs. 2 Satz 1 FGO wurde danach gewahrt. Der Kläger hat innerhalb dieser Frist über seinen Prozessbevollmächtigten mit beim FG am 16.02.2023 eingegangenen elektronischen Schriftsatz nochmals Klage erhoben und "vorsorglich" Wiedereinsetzung wegen Versäumung der Klagefrist beantragt.
- 8 3. Bezüglich des zweiten Grundes für die Klageabweisung (Unbegründetheit) fehlt es an einem Zulassungsgrund.
- 9 a) Die vom Kläger als verfahrensfehlerhaft im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO gerügten Gehörsverletzungen (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2, § 119 Nr. 3 FGO) hinsichtlich der vom FG angenommenen Unbegründetheit seiner Klage liegen entweder nicht vor oder sind nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargelegt.
- 10 aa) Soweit der Kläger sich durch den Erlass eines dem angefochtenen Urteil vorausgegangen Gerichtsbescheids

in seinem Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt sehen sollte, liegt eine Gehörsverletzung von vornherein nicht vor. Der Erlass eines Gerichtsbescheids verletzt den Anspruch auf rechtliches Gehör auch dann nicht, wenn das FG den Beteiligten zuvor keine Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben hat, ob durch Gerichtsbescheid entschieden werden soll, denn die Beteiligten haben durch die Möglichkeit, mündliche Verhandlung zu beantragen, hinreichend Gelegenheit, rechtlich gehört zu werden (vgl. BFH-Urteil vom 02.04.2014 - V R 62/10, BFH/NV 2014, 1210, Rz 22; BFH-Beschluss vom 03.09.2015 - VII B 4/15, BFH/NV 2016, 62, Rz 11). Selbst wenn --nach Auffassung des Klägers-- insoweit ein Verfahrensfehler vorläge, wäre dieser durch den Antrag auf mündliche Verhandlung geheilt. Der Gerichtsbescheid gilt gemäß § 90a Abs. 3 FGO als nicht ergangen, wenn --wie hier-- rechtzeitig Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt wird (vgl. BFH-Urteil vom 02.04.2014 - V R 62/10, BFH/NV 2014, 1210, Rz 22).

- 11** bb) Entgegen der Beschwerde des Klägers ist weder ein Gehörsverstoß noch ein anderer Verfahrensfehler im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO darin zu erkennen, dass das FG es unterlassen hat, die Sach- und Rechtslage vor der mündlichen Verhandlung mit den Beteiligten zu erörtern. Nachdem das FG eine mündliche Verhandlung durchgeführt hat, ist eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör des Klägers wegen Nichtdurchführung eines Erörterungstermins von vornherein ausgeschlossen (vgl. BFH-Beschluss vom 22.04.2005 - III B 58/04, BFH/NV 2005, 1589, unter 2.a). Die Durchführung eines Erörterungstermins liegt im Übrigen im Ermessen des Gerichts. Die Beteiligten haben darauf keinen Anspruch. Ein Antrag der Beteiligten stellt lediglich eine Anregung dar (vgl. BFH-Beschlüsse vom 30.10.1997 - X B 12/97, BFH/NV 1998, 599, unter II.b; vom 22.04.2005 - III B 58/04, BFH/NV 2005, 1589, unter 2.a).
- 12** cc) Das FG hat den Anspruch des Klägers auf Gewährung rechtlichen Gehörs auch nicht dadurch verletzt, indem es die mündliche Verhandlung durchgeführt und eine verfahrensabschließende Entscheidung getroffen hat, obwohl der Prozessbevollmächtigte des Klägers unter Vorlage eines ärztlichen Attests eine krankheitsbedingte ("ersatzlose") Terminaufhebung beantragt hatte.
- 13** (1) Nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 227 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) kann das Gericht "aus erheblichen Gründen" auf Antrag oder von Amts wegen einen Termin aufheben oder verlegen. Liegen erhebliche Gründe im Sinne von § 227 Abs. 1 ZPO vor, verdichtet sich die in dieser Vorschrift eingeräumte Ermessensfreiheit zu einer Rechtspflicht. In diesem Fall muss der Termin zur mündlichen Verhandlung zur Gewährleistung des rechtlichen Gehörs aufgehoben oder verlegt werden, selbst wenn das Gericht die Sache für entscheidungsreif hält und die Erledigung des Rechtsstreits durch die Verlegung verzögert würde (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 08.11.2016 - I B 137/15, BFH/NV 2017, 433, Rz 11; vom 05.05.2020 - III B 158/19, BFH/NV 2020, 905, Rz 8; vom 07.06.2023 - IX B 11/23, BFH/NV 2023, 983, Rz 4; vom 07.03.2025 - XI B 11/24, BFH/NV 2025, 700, Rz 12; vom 19.09.2025 - III B 95/24, BFH/NV 2025, 1615, Rz 8). Die erheblichen Gründe sind auf Verlangen des Vorsitzenden, für eine Vertagung auf Verlangen des Gerichts glaubhaft zu machen (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 227 Abs. 2 ZPO). Zu diesen erheblichen Gründen gehört auch die krankheitsbedingte Verhinderung eines Prozessbevollmächtigten (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 14.12.2017 - V B 57/17, BFH/NV 2018, 345, Rz 3; vom 04.11.2019 - X B 70/19, BFH/NV 2020, 226, Rz 9). Allerdings muss die Erkrankung so schwer sein, dass ein Erscheinen zum Termin nicht erwartet werden kann (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 21.04.2020 - X B 13/20, BFH/NV 2020, 900, Rz 13; vom 21.04.2023 - VIII B 144/22, BFH/NV 2023, 859, Rz 4 ff.; vom 07.08.2025 - X B 12-14/25, BFH/NV 2025, 1320, Rz 15). Erst die auf der Erkrankung beruhende Verhandlungsunfähigkeit ist ein erheblicher Grund im Sinne des § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO, nicht die Krankheit an sich. Eine bloße Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung genügt deshalb nicht, die Verhinderung glaubhaft zu machen (vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse vom 04.11.2019 - X B 70/19, BFH/NV 2020, 226, Rz 18; vom 07.08.2025 - X B 12-14/25, BFH/NV 2025, 1320, Rz 15). Anders kann es sich verhalten, wenn sich der Bescheinigung etwa wegen des Diagnoseschlüssels entnehmen lässt, dass die Erkrankung nicht nur zur Arbeitsunfähigkeit, sondern auch zur Verhandlungsunfähigkeit geführt hat (vgl. BFH-Beschluss vom 07.08.2025 - X B 12-14/25, BFH/NV 2025, 1320, Rz 15).
- 14** (2) Gemessen daran hat das FG den Antrag, den Termin zur mündlichen Verhandlung am 30.08.2024 aufzuheben, ohne Rechtsfehler abgelehnt. Der Prozessbevollmächtigte reichte zwar am 27.08.2024 auf den Hinweis des FG, dass eine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung für eine Terminsverlegung nicht ausreicht, eine ärztliche Bescheinigung ein, aus der sich ein Leiden an Bluthochdruck als Erläuterung der Arbeitsunfähigkeit ergab. Da weitere Ausführungen zur Erkrankung weder dem Attest zu entnehmen waren noch vorgebracht wurden, war zwar die Erkrankung, jedoch nicht die darauf beruhende Verhandlungsunfähigkeit des Prozessbevollmächtigten hinreichend glaubhaft gemacht. Das FG konnte daher den Antrag auf die Terminaufhebung rechtsfehlerfrei ablehnen und die mündliche Verhandlung in Abwesenheit des Klägers und seines Prozessbevollmächtigten durchführen.
- 15** dd) Es liegt auch keine Überraschungsentscheidung vor, mit der das FG unter Verstoß gegen die Hinweispflicht aus

§ 76 Abs. 2 FGO den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör verletzt hätte. Eine Überraschungsentscheidung setzt voraus, dass das Gericht dem Rechtsstreit eine Wendung gegeben hat, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Beteiligter nach dem bisherigen Prozessverlauf nicht rechnen musste. Auf rechtliche Umstände, die ein Beteiligter selbst hätte sehen können und müssen, muss er nicht hingewiesen werden (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 10.03.2016 - X B 198/15, BFH/NV 2016, 1042, Rz 13; vom 20.06.2016 - X B 167/15, BFH/NV 2016, 1577, Rz 38; vom 23.04.2025 - IV B 46/24, BFH/NV 2026, 13, Rz 8). Der fachkundig vertretene Kläger musste bei besonnener Betrachtung der materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Situation spätestens aufgrund des vorausgegangenen Gerichtsbescheids mit einem solchen Urteil als einem von mehreren denkbaren Verfahrensausgängen rechnen (vgl. BFH-Beschluss vom 20.06.2016 - X B 167/15, BFH/NV 2016, 1577, Rz 38).

- 16** ee) Soweit der Kläger ferner die "durchgängige" Versagung rechtlichen Gehörs rügt (Beschwerdebegründungsschrift, S. 4 ff.), hat er keinen Gehörsverstoß den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargetan. Die unwiderlegliche Vermutung der Ursächlichkeit einer Gehörsverletzung für die getroffene Entscheidung nach § 119 Nr. 3 FGO gilt nur, wenn sich der Gehörsverstoß --wie zum Beispiel bei rechtswidriger Ablehnung eines Vertagungsantrags und darauf beruhend verfahrensfehlerhafter Durchführung der mündlichen Verhandlung ohne den Kläger-- auf das Gesamtergebnis des Verfahrens bezieht. Sie gilt nicht, wenn --wie hier die weiteren Gehörsrügen-- der gerügte Verstoß nur einzelne Feststellungen beziehungsweise rechtliche Gesichtspunkte betrifft (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 09.04.2008 - I R 43/07, BFH/NV 2008, 1848, unter II.2.c; BFH-Beschlüsse vom 28.01.2016 - X B 128/15, BFH/NV 2016, 771, Rz 25; vom 07.08.2025 - X B 12-14/25, BFH/NV 2025, 1320, Rz 25). In diesem Fall muss der Beschwerdeführer darlegen, was er bei ausreichender Gewährung rechtlichen Gehörs noch zusätzlich vorgetragen hätte und dass bei Berücksichtigung des übergangenen Vorbringens unter Zugrundelegung der materiell-rechtlichen Auffassung des FG eine andere Entscheidung in der Sache möglich gewesen wäre (vgl. BFH-Beschlüsse vom 18.02.2025 - V B 54/23, BFH/NV 2025, 522, Rz 11; vom 07.08.2025 - X B 12-14/25, BFH/NV 2025, 1320, Rz 25). Dies ist nicht geschehen; dem (spiegelstrichartigen) Beschwerdevorbringen ist eine solche Darlegung nicht zu entnehmen.
- 17** b) Soweit der Kläger das Übergehen seines während des Klageverfahrens schriftlich gestellten Beweisantrags, dessen "nicht auszuschließende" Ablehnung er vorsorglich schon gerügt hatte, geltend macht (Beschwerdebegründungsschrift, S. 7) und weiter meint, die Feststellungen im Strafurteil des Landgerichts rechtfertigten Bedenken an dem versagten Vorsteuerabzug, was zu weiterer Aufklärung durch das FG hätte führen müssen (Beschwerdebegründungsschrift, S. 3 und 7 f.), rügt er inzident einen im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO verfahrensfehlerhaften Verstoß des FG gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Rüge greift jedoch nicht durch.
- 18** aa) Der im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Untersuchungsgrundsatz ist eine Verfahrensvorschrift, auf deren Einhaltung ein Beteiligter ausdrücklich oder durch Unterlassen einer Rüge verzichten kann (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 ZPO). Das Unterlassen der rechtzeitigen Rüge hat den endgültigen Rügeverlust zur Folge. Ein fachkundig vertretener Beteiligter kann das Übergehen eines Beweisantrags im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde auch dann nicht mehr mit der Verfahrensrüge angreifen, wenn er trotz ordnungsgemäßer Ladung unentschuldigt nicht zur mündlichen Verhandlung erscheint. Dies gilt unabhängig davon, ob der Beteiligte oder sein Prozessbevollmächtigter der mündlichen Verhandlung ohne jegliche Begründung oder mit einer Begründung fernbleibt, die eine beantragte Terminänderung nicht rechtfertigen kann (vgl. dazu BFH-Beschlüsse vom 10.04.2015 - III B 42/14, BFH/NV 2015, 1102, Rz 15; vom 07.06.2022 - VIII B 51/21, BFH/NV 2022, 926, Rz 28). Das ist hier der Fall. Die vorsorgliche Rüge der Ablehnung seines Beweisantrags ändert im Übrigen nichts daran, dass für den Kläger im Termin zur mündlichen Verhandlung, in dessen Rahmen er zur Sachverhaltsaufklärung hätte vortragen können und müssen, niemand erschienen ist. Da der Kläger von der Möglichkeit, zu einem Beweisantrag weiter vorzutragen, keinen Gebrauch gemacht hat, kann er den behaupteten Verstoß gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht mehr rügen (vgl. zu den prozessualen Mitwirkungspflichten BFH-Beschluss vom 20.10.2025 - X B 44/24, BFH/NV 2026, 22, Rz 26).
- 19** bb) Wird ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht mit der Begründung gerügt, das FG habe auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen den Sachverhalt weiter aufklären müssen, so ist genau anzugeben, welchen vorgetragene(n) Tatsachen das FG auch ohne Beweisantritt hätte nachgehen müssen, welche Beweismittel sich dem FG hätten aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich aus diesen Beweismitteln für den festgestellten Sachverhalt ergeben hätten und inwiefern das angefochtene Urteil auf der unterlassenen Sachaufklärung beruhen kann (BFH-Beschluss vom 29.08.2024 - V B 35/23, BFH/NV 2024, 1363, Rz 6). Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebegründung nicht.

- 20** c) Aus der vom Kläger weiter gerügten Verletzung der Vorschriften über die Öffentlichkeit der mündlichen Verhandlung (Beschwerdebegründung, S. 9 ff.) ergibt sich kein Verfahrensmangel im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO.
- 21** aa) Die Verletzung der Vorschriften über die Öffentlichkeit der mündlichen Verhandlung (§ 52 FGO i.V.m. § 169 des Gerichtsverfassungsgesetzes) ist ein absoluter Revisionsgrund (§ 119 Nr. 5 FGO). Allerdings können die Prozessbeteiligten auf die Beachtung der Vorschriften über die Öffentlichkeit des Verfahrens verzichten (§ 52 Abs. 2 FGO, vgl. BFH-Beschlüsse vom 30.11.2009 - I B 111/09, BFH/NV 2010, 1102, unter II.1.b; vom 28.02.2025 - IX B 108/24, BFH/NV 2025, 527, Rz 3).
- 22** bb) Ein derartiger Verzicht ergibt sich daraus, dass weder der Kläger noch sein Prozessbevollmächtigter zur mündlichen Verhandlung am 30.08.2024 erschienen sind und eine Verletzung des Grundsatzes der Öffentlichkeit der mündlichen Verhandlung von ihnen nicht gerügt worden ist. Im Hinblick auf diesen Rügeverzicht ist es dem Kläger verwehrt, die Zulassung der Revision auf die Verletzung des Öffentlichkeitsgrundsatzes zu stützen (vgl. BFH-Beschluss vom 28.02.2025 - IX B 108/24, BFH/NV 2025, 527, Rz 5).
- 23** d) Der vom Kläger außerdem gerügte Verstoß, das Urteil des FG sei entgegen § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO nicht mit Gründen versehen und damit im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3, § 119 Nr. 6 FGO verfahrensfehlerhaft, liegt nicht vor.
- 24** aa) Von einem Verstoß gegen das Begründungsgebot und damit vom Vorliegen eines Verfahrensmangels im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO ist auszugehen, wenn den Beteiligten --zumindest in Bezug auf einen der wesentlichen Streitpunkte-- die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 23.03.2021 - XI B 69/20, BFH/NV 2021, 1108, Rz 34; vom 10.01.2024 - XI B 13/22, BFH/NV 2024, 401, Rz 14). Ein Urteil enthält insbesondere dann keine hinreichenden Entscheidungsgründe, wenn das Finanzgericht einen selbständigen Anspruch oder ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel mit Stillschweigen übergeht oder einen bestimmten Sachverhaltskomplex überhaupt nicht berücksichtigt; eine zu kurze, lücken- oder fehlerhafte Urteilsbegründung ist dagegen kein Verfahrensfehler (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.11.2018 - XI R 32/17, BFH/NV 2019, 280, Rz 22 f.; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI B 13/22, BFH/NV 2024, 401, Rz 14). Ebenso liegt kein Verfahrensfehler vor, wenn noch zu erkennen ist, welche Feststellungen und Überlegungen für das Gericht maßgeblich waren (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 23.03.2021 - XI B 69/20, BFH/NV 2021, 1108, Rz 34; vom 10.01.2024 - XI B 13/22, BFH/NV 2024, 401, Rz 14).
- 25** bb) Das FG hat nachvollziehbar begründet (FG-Urteil, S. 8), weshalb es auf Grundlage der von ihm in Bezug genommenen Rechtsprechung des BFH und des Gerichtshofs der Europäischen Union davon ausgegangen ist, dass der Besitz einer Rechnung nur eine formelle Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug sei. Es hat dazu ausgeführt, dass der Vorsteuerabzug materiell eine tatsächliche erfolgte Leistung, über die abgerechnet worden sei, erfordere. Nach der materiell-rechtlichen Auffassung des FG muss ein Unternehmer, der einen Vorsteuerabzug geltend mache, nicht nur über eine ordnungsgemäße Rechnung verfügen, sondern auch den Nachweis führen, dass eine Leistung tatsächlich erbracht worden ist. Es hat seine Entscheidung, dass es im Streitfall hieran fehle (FG-Urteil, S. 8 f.), im Einzelnen näher begründet. Dazu hat es unter anderem ausgeführt, dass die Darlegungen des Klägers nicht geeignet seien, die von der Steuerfahndung getroffenen Feststellungen infrage zu stellen. Der Kläger habe sich unter Verkennung der Darlegungs- und Feststellungslast in seinem Vorbringen darauf beschränkt, die Feststellungen des Hauptzollamts und der Steuerfahndung allgemein dergestalt in Zweifel zu ziehen, dass diese nicht ausreichend seien, ihm nachzuweisen, dass die tatsächlichen Leistungen nicht von den Rechnungsausstellern erbracht worden seien. Danach ist entgegen dem Beschwerdevorbringen kein Verfahrensfehler in Gestalt eines Verstoßes gegen das Begründungsgebot zu erkennen.
- 26** cc) Etwas anderes ergibt sich im Übrigen auch nicht aus der weiteren Rüge des Klägers (Beschwerdebegründung, S. 12), dass das angefochtene Urteil nicht mit Gründen versehen sei, weil das FG wörtlich Ausführungen aus einem den Streitfall betreffenden vorausgegangenem Aussetzungsbeschluss übernommen habe. Ein Urteil ist wegen eines Zitats (eines anderen Urteils) nur dann nicht mit Gründen versehen, wenn es anstelle von Entscheidungsgründen auf eine nicht zwischen den Beteiligten ergangene andere Entscheidung verweist und hierfür nur die Fundstelle in einer Fachzeitschrift angibt, ohne diese Entscheidung als Anlage dem Urteil beizufügen (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.1992 - V R 96/90, BFHE 168, 306, BStBl II 1992, 1040; BFH-Beschluss vom 19.11.2013 - IX B 79/13, BFH/NV 2014, 371, Rz 4). Vorliegend können die Beteiligten angesichts der vom Kläger gerügten wörtlichen Übernahmen den Inhalt der Überlegungen des FG aber gerade nachvollziehen. Eine begründungsersetzende Verweisung liegt nicht vor.
- 27** dd) Soweit der Kläger ferner meint (Beschwerdebegründung, S. 12), die Entscheidung sei im Sinne des § 119 Nr. 6

FGO nicht mit Gründen versehen, da das FG Feststellungen und Wertungen der Ermittlungsbehörden im Konjunktiv dargestellt habe, führt dies nicht zur Zulassung der Revision. Ist der wesentliche Inhalt des Ermittlungsergebnisses der Ermittlungsbehörden und damit entscheidungserheblicher Sachverhalt im Tatbestand eines Urteils im Konjunktiv gehalten und ist dem tatrichterlichen Urteil darüber hinaus zu entnehmen, von welchen Tatsachen das Finanzgericht bei seiner Überzeugungsbildung ausgegangen ist, liegt kein Zulassungsgrund im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 3, § 119 Nr. 6 FGO vor. So verhält es sich hier.

- 28** Zwar kann sich daraus, dass ein Finanzgericht den gesamten entscheidungserheblichen Sachverhalt im Tatbestand des angefochtenen Urteils lediglich im Konjunktiv wiedergegeben hat, ergeben, dass die Beteiligten und das Rechtsmittelgericht dem tatrichterlichen Urteil nicht entnehmen können, von welchen Tatsachen das Finanzgericht bei seiner Überzeugungsbildung ausgegangen ist, obwohl gemäß § 105 Abs. 3 FGO der Sach- und Streitstand darzustellen ist (BFH-Beschluss vom 17.04.2024 - X B 61/23, BFH/NV 2024, 935, Rz 21). Letzteres erfordert im Tatbestand eine Trennung der streitigen von den unstreitigen Tatsachen, ferner in den Entscheidungsgründen gegebenenfalls eine Begründung dafür, weshalb streitiges Vorbringen der Entscheidung (nicht) zugrunde gelegt wird.
- 29** Vorliegend hat das FG zwar den wesentlichen Inhalt des Ermittlungsergebnisses des Hauptzollamts und des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung und damit entscheidungserheblichen Sachverhalt im Tatbestand seines Urteils im Konjunktiv gehalten (FG-Urteil, S. 2 f.). Es hat aber im Übrigen die erforderliche Trennung der streitigen von den unstreitigen Tatsachen eingehalten. Es hat zudem in den Entscheidungsgründen insbesondere ausgeführt (FG-Urteil, S. 9), dass die Darlegungen des Klägers nicht geeignet seien, die von der Steuerfahndung getroffenen Feststellungen infrage zu stellen, und damit zum Ausdruck gebracht, dass es diese im Konjunktiv wiedergegebenen Feststellungen als Tatsachen bei seiner Überzeugungsbildung berücksichtigt hat. Damit ist dem tatrichterlichen Urteil zu entnehmen, von welchen Tatsachen das FG, das insoweit gemäß § 105 Abs. 3 FGO den Sach- und Streitstand dargestellt hat, bei seiner Überzeugungsbildung ausgegangen ist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 09.01.2018 - IX R 34/16, BFHE 260, 440, BStBl II 2018, 582, Rz 36). Den Urteilsgründen ist danach auch eine Begründung dafür zu entnehmen, weshalb streitiges Vorbringen der Entscheidung (nicht) zugrunde gelegt wird.
- 30** e) Die Revision ist schließlich --worauf der Kläger seine Beschwerde ausdrücklich stützt-- nicht zur Fortbildung des Rechts im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zuzulassen.
- 31** Der Kläger wirft sinngemäß die Frage auf (Beschwerdebegründung, S. 14), ob es nicht im allgemeinen Interesse liege, Finanz- und Ermittlungsbehörden zu verpflichten, kriminelle Umtriebe von Steuerbetrügerei und -hinterziehern rechtzeitig zu unterbinden und arglose Mitwirkende von den kriminellen Machenschaften ihrer Geschäftspartner in Kenntnis zu setzen. Soweit der Kläger mit seiner Fragestellung überhaupt eine hinreichend konkrete Rechtsfrage aufgeworfen haben sollte und ungeachtet des Umstandes, dass sich aus der Beschwerdebegründung nicht ergibt, aus welchen Gründen die Beantwortung dieser Frage zweifelhaft oder umstritten sein sollte, kommt ihre Beantwortung in einem zu erwartenden Revisionsverfahren nicht in Betracht. Diese Rechtsfrage ist für den Streitfall nicht entscheidungserheblich und damit in einem zu erwartenden Revisionsverfahren nicht klärungsfähig, da es nach den für den Streitfall maßgeblichen Voraussetzungen des § 15 des Umsatzsteuergesetzes auf ihre Beantwortung nicht ankommt.
- 32** f) Der Kläger hält letztlich im Kern die Rechtsauffassung des FG für falsch und stellt die materielle Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung in Frage. Dies begründet grundsätzlich keinen Revisionszulassungsgrund (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 22.04.2021 - IV B 16/20, BFH/NV 2021, 1060, Rz 3; vom 02.08.2024 - IV B 1/24, BFH/NV 2024, 1179, Rz 14).
- 33** 4. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weitergehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.
- 34** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de