

Beschluss vom 10. November 2025, V B 26/24

Zur Verfahrensrüge im Hinblick auf die Pflicht des Finanzgerichts zur Ermittlung ausländischen Rechts

ECLI:DE:BFH:2025:B.101125.VB26.24.0

BFH V. Senat

FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, ZPO § 293

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 10. November 2025, Az: 2 K 147/20

Leitsätze

NV: Wird eine Verfahrensrüge erhoben, die sich auf die Pflicht des Finanzgerichts (FG) zur Ermittlung des ausländischen Rechts bezieht, ist zu prüfen, ob das FG die Ermittlungen frei von Verfahrensmängeln durchgeführt hat, insbesondere das ihm eingeräumte Ermessen pflichtgemäß ausgeübt und die ihm eröffneten Erkenntnisquellen genutzt hat. Die Voraussetzungen einer solchen Verfahrensrüge sind gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung darzulegen (Anschluss an Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 11.03.2025 - VIII B 5/24, BFH/NV 2025, 530, Rz 18).

Tenor

Das Rubrum des Urteils des Sächsischen Finanzgerichts vom 08.05.2024 - 2 K 147/20 wird insoweit berichtigt, als Verfahrensgegenstand nur Umsatzsteuer 2017 ist.

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 08.05.2024 - 2 K 147/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Gründe

I.

1 Das Rubrum des Urteils des Finanzgerichts (FG) ist nach § 107 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) insoweit zu berichtigen, als das Urteil --wie sich aus dem Schriftsatz des Klägers und Beschwerdeführers (Kläger) vom 17.07.2023, dem Schriftsatz des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) vom 14.08.2023, der Ladungsverfügung der Senatsvorsitzenden des FG vom 12.03.2024 sowie des von dem Kläger in der mündlichen Verhandlung vor dem FG gestellten Antrag ergibt-- nur die Umsatzsteuer 2017, nicht aber die in dem Rubrum des Urteils des FG ebenfalls erwähnte Umsatzsteuer 2012 und die Zinsen zur Umsatzsteuer 2012 betrifft, da eine Entscheidung des FG ersichtlich nur im Hinblick auf die Umsatzsteuer 2017 ergehen sollte. Der Senat ist hierfür im Rahmen des anhängigen Beschwerdeverfahrens zuständig (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.01.2010 - V B 99/09, BFH/NV 2010, 911).

II.

- 2** Die Beschwerde des Klägers, mit der er Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) und einen qualifizierten Rechtsfehler im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO geltend macht, ist unbegründet. Soweit ein Zulassungsgrund überhaupt in einer § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechenden Form dargelegt wurde, liegt ein solcher jedenfalls nicht vor.
- 3** 1. Die Rüge des Klägers, ein Verfahrensmangel im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO liege "wegen mangelnder Wahrnehmung der der Entscheidung zugrunde liegenden Tatsachen" vor, --womit er im Ergebnis geltend macht, das

FG habe entgegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO seine Überzeugung nicht aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnen-- führt nicht zur Zulassung der Revision.

- 4 a) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Zum Gesamtergebnis des Verfahrens gehört auch die Auswertung des Inhalts der dem Gericht vorliegenden Akten. Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten liegt unter anderem dann vor, wenn das FG eine nach Aktenlage feststehende Tatsache, die richtigerweise in die Beweiswürdigung hätte einfließen müssen, unberücksichtigt lässt oder seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 09.03.2017 - IX B 122/16, BFH/NV 2017, 728, Rz 10).
- 5 b) Der Kläger rügt insoweit, das FG stütze sein Urteil darauf, dass aufgrund der Regelung in dem zwischen dem Kläger und der S GmbH geschlossenen Vertrag ein Verbot außergerichtlicher Aufrechnungen bestanden hätte, was nicht durch andere Aufrechnungserklärungen oder konkludentes Verhalten aufgehoben worden sei. Hierzu sei --so das FG-- weder vom Kläger vorgetragen noch anderweitig den Unterlagen zu entnehmen, dass die Parteien auf das Aufrechnungsverbot verzichtet hätten. Dies entspreche indes nicht dem Prozessstoff. Das FG habe bestimmte, im Verfahren vorgelegte Dokumente, aus denen sich eine zumindest konkludente Abbedingung des vertraglichen Aufrechnungsverbots ergebe, nicht gewürdigt. Aus diesen sei zu schließen, dass der Kläger und die S GmbH wiederholt und wechselseitig Beträge aufgerechnet hätten, so dass entsprechende Aufrechnungserklärungen --auch durch die S GmbH-- abgegeben worden seien. So habe er im Verfahren drei Rechnungen aus dem Jahr 2009 eingereicht, die tatsächlich an die S GmbH gestellt und mit dieser einvernehmlich aufgerechnet worden seien. Diese Rechnungen habe auch das FA im finanzgerichtlichen Verfahren vorgelegt und er habe noch in der mündlichen Verhandlung auf die in Bezug auf diese Rechnungen erfolgten Aufrechnungen hingewiesen. Auch seien im Verfahren weitere Schreiben der S GmbH vorgelegt worden, aus denen sich eine zumindest konkludente Abbedingung des Aufrechnungsverbots ergebe. Weiterhin habe die S GmbH fünf Rechnungen des Jahres 2010 bezahlt, die dem FG nach Aktenlage vorgelegen hätten und in denen Rechnungsposten einvernehmlich verrechnet worden seien.
- 6 c) Dies greift nicht durch. Zwar hat sich das FG in seinem Urteil insoweit allein damit befasst, ob der Kläger und die S GmbH das eingeschränkte Aufrechnungsverbot wirksam vereinbart und ob sie --zumindest konkludent-- auf das vertraglich vorgesehene doppelte Schriftformerfordernis oder das eingeschränkte Aufrechnungsverbot verzichtet haben. Indes hat das FG die vom Kläger benannten Unterlagen insoweit berücksichtigt, als es diese bei seiner Prüfung, ob dem Kläger Forderungen gegen die S GmbH zumindest in Höhe von 159.792,09 € zustanden und ob Forderungen der S GmbH gegen den Kläger bestanden, gewürdigt hat. Es hat ihnen allerdings --anders als der Kläger begehrt-- für die Frage, ob diese Unterlagen zu einer Änderung der vertraglichen Bedingungen führten, im Rahmen seiner Gesamtwürdigung der Umstände unter Berücksichtigung des Vorbringens des Klägers keine vertragsändernde Wirkung zugemessen und diese Würdigung --wenn auch stark verkürzt-- seiner Begründung zur Ablehnung einer auch konkludent möglichen Abbedingung des vertraglich vereinbarten Aufrechnungsverbots zugrunde gelegt. So hätten die Rechnungen des Jahres 2009 keine Änderungen der zwischen dem Kläger und der S GmbH geschlossenen Vereinbarung bewirkt und ließe sich den benannten Schreiben der S GmbH entnehmen, dass eine Aufrechnung ins Leere gehe, da die S GmbH ihrerseits Forderungen gegen den Kläger geltend gemacht habe.
- 7 Damit setzt der Kläger mit seinem Vorbringen im Ergebnis lediglich seine Würdigung an die Stelle der materiell-rechtlichen Würdigung des FG, womit die Zulassung der Revision aber grundsätzlich nicht erreicht werden kann (vgl. BFH-Beschluss vom 16.04.2019 - X B 16/19, BFH/NV 2019, 925, Rz 19).
- 8 2. Soweit der Kläger geltend macht, das FG habe gegen seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) im Hinblick auf die Ermittlung des Inhalts des anzuwendenden Rechts der Republik Österreich (Österreich) verstoßen, führt dies ebenso nicht zur Zulassung der Revision.
- 9 a) Unterliegt ein Vertrag gemäß den Vorschriften des Internationalen Privatrechts ausländischem Recht, ist die Auslegung des Vertrags nach jenem ausländischen Recht vorzunehmen. Denn das auf einen Vertrag anzuwendende Recht (Vertragsstatut) ist maßgebend für die Vertragsauslegung (Art. 32 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 Satz 1 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuche in der zu dem Zeitpunkt des Abschlusses des streitgegenständlichen Vertrags im Juni 2009 geltenden Fassung). Die bei der Vertragsauslegung anzuwendenden Auslegungsmethoden sind danach dem ausländischen Recht zu entnehmen. Die §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs finden keine Anwendung. Den von den Vertragsparteien im Vertragstext verwendeten Rechtsbegriffen

ist die Bedeutung beizumessen, die ihnen nach der ausländischen Rechtsordnung zukommt. Das deutsche Gericht hat das ausländische Recht so anzuwenden, wie es die Gerichte des ausländischen Staates auslegen und anwenden (BFH-Beschluss vom 20.09.2022 - VIII B 82/21, BFH/NV 2022, 1295, Rz 22).

- 10 b) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung ist es Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebende ausländische Recht gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung (ZPO) von Amts wegen zu ermitteln. Wie es dies tut, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen. Die Anforderungen an Umfang und Intensität der Ermittlungspflicht des Tatrichters lassen sich nur in sehr eingeschränktem Maße generell-abstrakt bestimmen. Jedenfalls sind an die Ermittlungspflicht umso höhere Anforderungen zu stellen, je komplexer oder je fremder das anzuwendende Recht im Vergleich zum eigenen ist. Gleiches gilt, wenn die Beteiligten zur ausländischen Rechtspraxis detailliert und kontrovers vortragen. Der Umstand, dass das ausländische Recht gegebenenfalls sehr komplex ist, kann das FG von dieser Ermittlungspflicht nicht entbinden (z.B. BFH-Urteil vom 24.05.2023 - X R 28/21, BFHE 280, 494, BStBl II 2025, 230, Rz 47).
- 11 Wird eine Verfahrensrüge erhoben, die sich auf die Pflicht des FG zur Ermittlung des ausländischen Rechts bezieht, ist zu prüfen, ob das FG die Ermittlungen frei von Verfahrensmängeln durchgeführt hat, insbesondere das ihm eingeräumte Ermessen pflichtgemäß ausgeübt und die ihm eröffneten Erkenntnisquellen genutzt hat. Die Voraussetzungen einer solchen Verfahrensrüge sind gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO darzulegen (BFH-Beschluss vom 11.03.2025 - VIII B 5/24, BFH/NV 2025, 530, Rz 18).
- 12 c) Weiter steht auch die Zuziehung eines Sachverständigen im pflichtgemäßen Ermessen des FG, während das Gericht die von den Verfahrensbeteiligten angebotenen Beweise grundsätzlich erheben muss. Hat es die nötige Sachkunde selbst, braucht es einen Sachverständigen nicht hinzuzuziehen. Das dem Tatsachengericht bei der Bestimmung von Art und Zahl einzuholender Sachverständigengutachten nach § 82 FGO i.V.m. §§ 404, 412 ZPO zustehende Ermessen wird nur dann verfahrensfehlerhaft ausgeübt, wenn das Gericht von der Einholung gutachtlicher Stellungnahmen absieht, obwohl sich ihm die Notwendigkeit dieser zusätzlichen Beweiserhebung hätte aufdrängen müssen. Verfügt das Gericht ausnahmsweise über die nötige Sachkunde, muss es diese in den Entscheidungsgründen darlegen. Aus den Urteilsgründen muss hervorgehen, auf welchen Kenntnissen und Erfahrungen die Sachkunde des Gerichts beruht und dass nicht sachkundigen Richterinnen und Richtern die erforderliche Sachkunde vermittelt worden ist (BFH-Beschluss vom 14.05.2024 - IV B 35/23, BFH/NV 2025, 385, Rz 3).
- 13 d) Danach liegt --soweit überhaupt hinreichend dargelegt-- im Streitfall kein Verfahrensmangel vor.
- 14 aa) Nach den Verhältnissen des Streitfalls liegt kein Ermessensfehler des FG vor. Das FG führt aus, eine Beweisaufnahme sei nicht erforderlich, da das Gericht selbst das österreichische Recht erfassen und anwenden könne. Im Folgenden bezieht sich das FG auf Regelungen des österreichischen Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuchs (ABGB), insbesondere zur Aufrechnung sowie zu Allgemeinen Geschäftsbedingungen, zitiert Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs von Österreich zu diesen Vorschriften und schließt hieraus, dass die Voraussetzungen einer Aufrechnungslage nach österreichischem Recht nicht vorlägen. Diese Entscheidung hat das FG noch ermessensfehlerfrei getroffen.
- 15 (1) Im finanzgerichtlichen Verfahren hatte der Kläger hierzu in seinem Schriftsatz vom 29.05.2020 vorgebracht, das Aufrechnungsverbot sei nach österreichischem Recht als bei Allgemeinen Geschäftsbedingungen unzulässige und widersprüchliche Klausel unwirksam. Zudem hat er in seinem Schriftsatz vom 31.08.2020 auf die Auslegung von Verträgen nach § 914 ABGB hingewiesen und eingehend ausgeführt, die Vertragsparteien hätten den Vertrag im Hinblick auf das Aufrechnungsverbot anders gelebt als vertraglich vorgesehen. Weiter hätten die vorgenommenen Aufrechnungen Forderungen der Jahre 2009 und 2010 betroffen, die 2012 noch nicht verjährt gewesen seien. Dass die Aufrechnungserklärung erst im Jahr 2017 erfolgt sei, habe nach österreichischem Recht nicht entgegengestanden. Nur die Forderung des Klägers müsse als Gegenforderung "richtig" sein, für die Hauptforderung der S GmbH genüge deren Erfüllbarkeit. Ferner trug er in seinem Schriftsatz vom 19.12.2023 vor, dass die vorbehaltlosen Zahlungen der S GmbH nach österreichischem Recht ein Anerkenntnis des Schuldners darstellten (§§ 1375, 1497 ABGB).
- 16 Das FA hat sich in seinen Schriftsätzen vom 14.08.2023 und vom 30.11.2023 zur österreichischen Regelung zur Ungewöhnlichkeit von Klauseln in Allgemeinen Geschäftsbedingungen und zu den Voraussetzungen einer Aufrechnung nach österreichischem Recht (Forderung, Gegenforderung, Wirksamkeit des Aufrechnungsverbots [mangels abweichender Vereinbarung, Verjährung der Forderungen des Klägers]) geäußert.

- 17 Wegen der Unsicherheit in Bezug auf die Rechtslage nach österreichischem Recht hat das FA --nicht aber, wie der Kläger meint, das FG-- in seinem Schriftsatz vom 25.04.2024 auf die Notwendigkeit eines Sachverständigengutachtens hingewiesen. Der Kläger hat sich dem mit seinem Schriftsatz vom 30.04.2024 lediglich nicht verschlossen, da "unstreitig sein dürfte, dass keiner der am Verfahren Beteiligten über umfassende Kenntnisse des Zivilrechts der Republik Österreich verfüg[e]".
- 18 (2) Noch ermessensfehlerfrei hat das FG von der Einholung eines Sachverständigengutachtens zu den Voraussetzungen einer Aufrechnung nach österreichischem Recht abgesehen und seine Entscheidung auf allgemein zugängliche Quellen hierzu (Gesetze, österreichische Rechtsprechung) gestützt. Welche Voraussetzungen einer Aufrechnung nach österreichischem Recht erfüllt sein müssen, war zwischen den Beteiligten nicht als solche streitig, sondern nur, ob diese Voraussetzungen im Streitfall erfüllt waren. Das FG ist insoweit auch von diesen Voraussetzungen ausgegangen und hat diese nachfolgend in seinem Urteil unter Berücksichtigung der österreichischen Rechtsprechung geprüft, insbesondere im Hinblick auf die Wirksamkeit der Klausel unter Berücksichtigung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen und im Hinblick auf eine zumindest konkludente Abbedingung dieser Klausel.
- 19 bb) Im Übrigen hat der Kläger nicht dargelegt, dass die Nichteinholung eines Sachverständigengutachtens in der mündlichen Verhandlung gerügt wurde oder weshalb diese Rüge nicht möglich war (vgl. auch BFH-Beschluss vom 01.06.2006 - IV B 200/04, BFHE 214, 168, BStBl II 2006, 709, unter II.3.a).
- 20 Das FG hatte bis zur mündlichen Verhandlung kein Sachverständigengutachten eingeholt, wie für die Prozessbevollmächtigten des Klägers ohne weiteres erkennbar war. Im finanzgerichtlichen Verfahren und in der mündlichen Verhandlung wurden die Voraussetzungen einer Aufrechnung (nach österreichischem Recht) ausdrücklich angesprochen. Anhaltspunkte dafür, dass das FG die Einholung eines Sachverständigengutachtens in Aussicht gestellt hätte, ergeben sich aus dem Vortrag des Klägers nicht. Vielmehr ordnet er den Hinweis auf ein erforderliches Sachverständigengutachten unzutreffend dem FG und nicht --wie tatsächlich erfolgt-- dem FA zu. Ein ausdrücklicher Hinweis darauf, dass das FG die Einholung eines Sachverständigengutachtens nicht beabsichtigte, war unter diesen Umständen nicht erforderlich. Wenn der Kläger gleichwohl der Auffassung war, dass es der Einholung eines Sachverständigengutachtens bedurfte, hätte er die Unterlassung rügen müssen. Dies hat er ausweislich des Protokolls über die mündliche Verhandlung nicht getan.
- 21 cc) Es liegt auch kein Verfahrensfehler insoweit vor, als der Kläger rügt, das FA habe in der mündlichen Verhandlung noch einmal ausdrücklich die Beweisaufnahme zum österreichischen Recht beantragt und das FG sei dem nicht nachgekommen.
- 22 Da die Sachaufklärungspflicht dazu dient, die Spruchreife der Klage herbeizuführen, hat das FG nur das aufzuklären, was aus seiner materiell-rechtlichen Sicht entscheidungserheblich ist, und ist im Sinne von § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO unter anderem darzulegen, inwieweit die als unterlassen gerügte Beweisaufnahme --auf der Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des FG-- zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (z.B. BFH-Beschluss vom 09.08.2024 - X B 94/23, BFHE 286, 312, BStBl II 2025, 145, Rz 41).
- 23 Daran fehlt es hier, da ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung das FA nur beantragt hat, Beweis darüber zu erheben, dass es nach österreichischem Recht nicht möglich sei, dass bereits mit der Korrektur der Rechnung oder mit dem Zugang der korrigierten Rechnung ein Anspruch der S GmbH auf die Differenz der Umsatzsteuer entsteht. Auf einen solchen Beweis kam es nach der materiell-rechtlichen Auffassung des FG aber schon deshalb nicht an, weil es zum einen von einem wirksamen und nicht abbedungenen Aufrechnungsverbot ausging und zum anderen keine fälligen Forderungen des Klägers gegen die S GmbH zumindest in Höhe des von ihm berechtigten Umsatzsteuerbetrags feststellen konnte.
- 24 dd) Soweit der Kläger weiter vorbringt, das FG habe das österreichische Recht mehrfach falsch angewendet, führt dies ebenso nicht zur Zulassung der Revision.
- 25 (1) Der Kläger führt insoweit aus, der zwischen ihm und der S GmbH geschlossene Vertrag enthalte widersprüchliche und den Kläger gröslich benachteiligende Klauseln, die nach österreichischem Recht zur Nichtigkeit der Klausel und damit zur Unwirksamkeit des Aufrechnungsverbots führten. Das FG habe die insoweit maßgeblichen §§ 915, 869 Satz 2 ABGB übersehen, wonach --ähnlich dem deutschen Recht-- Unsicherheiten zu Lasten des Verwenders von Allgemeinen Geschäftsbedingungen gingen. Zudem habe das FG auch die Auswirkungen der von der S GmbH auf seine Rechnungen beanstandungslos geleisteten Zahlungen nach österreichischem Recht nicht ausreichend ermittelt und bewertet. Insoweit liege ein Anerkenntnis der S GmbH vor und hätten die

Vertragsparteien im Verlauf des bestehenden Vertragsverhältnisses die Vereinbarungen zumindest konkludent geändert. Bei entsprechend geänderten Vereinbarungen hätte das FG zu dem Schluss kommen müssen, dass die zur Aufrechnung gestellten Forderungen des Klägers nachvollziehbar seien, und der Klage stattgeben müssen.

- 26** (2) Damit wendet sich der Kläger aber im Kern gegen die finanzgerichtliche Tatsachen- und Beweiswürdigung, die revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Nachprüfung durch den BFH im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde grundsätzlich entzogen sind (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 11.03.2025 - VIII B 5/24, BFH/NV 2025, 530, Rz 20). Das FG hat in seinem Urteil ausgeführt, ob das Aufrechnungsverbot eine widersprüchliche Klausel ist und welche Auswirkungen die Zahlungen der S GmbH auf die Rechnungen des Klägers haben, was es abweichend von der Auffassung des Klägers entschieden hat.
- 27** 3. Eine Zulassung der Revision wegen einer Verletzung des Anspruchs des Klägers auf Gewährung rechtlichen Gehörs (§ 96 Abs. 2 FGO, Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) durch den Erlass einer Überraschungsentscheidung kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil --entgegen dem Vorbringen des Klägers-- nicht das FG, sondern das FA darauf hingewiesen hat, ein Sachverständigengutachten zum österreichischen Recht sei einzuholen.
- 28** 4. Die Revision ist auch nicht wegen eines Verstoßes des FG gegen seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) zuzulassen, soweit der Kläger rügt, das FG hätte die vertragsändernde Handhabung der Vertragsparteien weiter untersuchen müssen.
- 29** a) Der Kläger rügt, bei weiterer Aufklärung seiner Forderungen gegen die S GmbH hätte das FG festgestellt, dass Forderungen des Klägers gegen die S GmbH bestanden hätten, wozu es angesichts der vorliegenden Unterlagen auch Anlass gehabt hätte, da nach der geringsten im Raum stehenden Forderungsaufstellung ein Mindestbetrag in Höhe von 48.971,17 € zu seinen Gunsten bestanden habe.
- 30** b) Indes beruht dieses Vorbringen des Klägers auf seiner Auffassung, er und die S GmbH hätten durch fortlaufende und wiederholte Abrechnung ihre Vereinbarung dahingehend geändert, dass die vom Kläger behaupteten Ansprüche begründet wären, und dass es Anhaltspunkte gegeben habe, dass ihm Forderungen zustünden (zum Beispiel Buchungskonto des Klägers mit Forderungen zu seinen Gunsten gegen die S GmbH in Höhe von 424.863,11 €; Aussage der ehemaligen Geschäftsführerin der S GmbH). Demgegenüber hat das FG dieses Vorbringen erfasst und insbesondere eine konkludente Vertragsänderung erwogen, aber im Ergebnis abgelehnt und damit abweichend von der Auffassung des Klägers die Umstände des Falles gewürdigt. Auch insoweit wendet sich der Kläger somit im Kern gegen die finanzgerichtliche Tatsachen- und Beweiswürdigung, womit die Zulassung der Revision grundsätzlich nicht erreicht werden kann (s. oben II.1.c).
- 31** c) Im Übrigen sind die zwischen der von Amts wegen durchzuführenden Ermittlung ausländischen Rechts auf der einen und der Ermittlungspflicht des FG hinsichtlich des zugrunde liegenden Sachverhalts auf der anderen Seite hinsichtlich der Mitwirkungspflichten der Beteiligten bestehenden Unterschiede zu berücksichtigen. Das FG ist zwar als Tatsacheninstanz gemäß § 76 Abs. 1 FGO von Amts wegen verpflichtet, den Sachverhalt unter Ausschöpfung aller zur Verfügung stehenden Beweismittel zu erforschen. Jedoch haben die Beteiligten bei der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken und Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO). Bei einem Sachverhalt, der sich auf Vorgänge im Ausland bezieht, trifft den Steuerpflichtigen --anders als bei der Ermittlung des maßgeblichen ausländischen Rechts (BFH-Urteil vom 27.03.2019 - I R 33/16, BFH/NV 2020, 201, Rz 53)-- nach § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung eine erhöhte Aufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht. Diese erweiterte Mitwirkungspflicht umfasst auch den (außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung liegenden) Bereich der Europäischen Union (vgl. BFH-Urteil vom 13.06.2013 - III R 63/11, BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 28 und 29).
- 32** Der Kläger hat auch insoweit nicht hinreichend dargelegt, welchen vorgetragenen 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 nach Maßgabe der sachlich-rechtlichen Auffassung des FG auf der unterlassenen Sachaufklärung beruhen kann (vgl. auch BFH-Beschluss vom 28.04.2025 - V B 1/24, BFH/NV 2025, 1048, Rz 15).
- 33** 5. Die Revision ist nicht wegen einer verfahrensfehlerhaften "Verletzung der Neutralitätspflicht" zuzulassen.
- 34** a) Der aus Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip und dem Gebot effektiven Rechtsschutzes

abgeleitete Anspruch auf ein faires Verfahren verlangt als "allgemeines Prozessgrundrecht", dass der Richter das Verfahren so gestalten muss, wie die Beteiligten es von ihm erwarten dürfen. Er darf sich nicht widersprüchlich verhalten, insbesondere aber darf er aus eigenen oder ihm zuzurechnenden Fehlern oder Versäumnissen keine Verfahrensnachteile für die Beteiligten ableiten und ist allgemein zur Rücksichtnahme gegenüber den Verfahrensbeteiligten in ihrer konkreten Situation verpflichtet (BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI B 24/22, BFH/NV 2024, 403, Rz 6).

- 35** b) Der Kläger rügt, das FG lege für die Darlegung von Forderungen unterschiedliche Maßstäbe an, je nachdem, ob es sich um Forderungen des Klägers oder um Gegenansprüche der S GmbH handle, und verletze dadurch seine Neutralitätspflicht. Einerseits halte es die Forderungen des Klägers gegen die S GmbH für nicht nachvollziehbar, andererseits unterstelle das FG die Forderungen der S GmbH gegen den Kläger zu seinen Lasten als bestehend, obwohl er deren Unschlüssigkeit im finanzgerichtlichen Verfahren dargelegt habe.
- 36** c) Dieses Vorbringen genügt nicht zur Zulassung der Revision, da der Kläger nicht berücksichtigt, dass das FG sich mit seinem Vorbringen, eine vertragsändernde Handhabung habe zu den Forderungen des Klägers gegen die S GmbH geführt, umfangreich auseinandergesetzt und auch deshalb die Klage abgewiesen hat. Wiederum setzt der Kläger hier seine materiell-rechtliche Auffassung an die Stelle der materiell-rechtlichen Auffassung des FG, womit die Zulassung der Revision nicht erreicht werden kann (s. oben II.1.c).
- 37** 6. Auch die von dem Kläger als "Verstoß gegen die Beachtungspflicht" mit der Begründung gerügte Verletzung von § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO, das FG habe nicht ausreichend beachtet, dass ihm alle Unterlagen vorgelegen hätten, die zumindest eine teilweise Berücksichtigung von Forderungen des Klägers gegen die S GmbH hätten begründen können, führt nicht zur Zulassung der Revision. Insoweit bringt der Kläger erneut lediglich vor, das FG hätte Unterlagen, die für das Bestehen von Forderungen des Klägers gesprochen hätten, nicht berücksichtigt und lässt außer Acht, dass das FG diese Unterlagen zur Kenntnis genommen und nur abweichend von seiner Auffassung gewürdigt hat (s. oben II.4.b). Damit kann die Zulassung der Revision nicht erreicht werden.
- 38** 7. Die Revision ist nicht wegen eines qualifizierten Rechtsfehlers zur Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen.
- 39** a) Im Streitfall kann offenbleiben, ob die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) die Zulassung der Revision aufgrund eines qualifizierten Rechtsfehlers nicht nur dann erfordert, wenn eine "greifbare Gesetzeswidrigkeit" oder "Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung" vorliegen, sondern auch dann, wenn dargelegt wird (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO), dass eine nicht auf einen Verfahrensmangel bezogene Rechtsverletzung (Sachrüge) zu einer begründeten Revision (§ 118 Abs. 2 FGO i.V.m. § 126 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 FGO) führt, wobei ohne weiteres erkennbar --und damit ohne Befassung mit einer nach ihrer sachlichen Tiefe dem Revisionsverfahren vorbehaltenen Argumentation-- mit einem Erfolg der Revision zu rechnen ist (BFH-Beschluss vom 07.04.2025 - V B 7/24, BFH/NV 2025, 710, Rz 35).
- 40** b) Der Kläger rügt insoweit, das FG habe tragend darauf abgestellt, dass nicht nachvollziehbar sei, ob und in welcher Höhe der Kläger Forderungen gegen die S GmbH gehabt habe, die er zur Aufrechnung habe stellen können. Allerdings habe das FG über genügend Unterlagen verfügt, um die Forderungen des Klägers nachvollziehen zu können. Im Gegensatz dazu wende das FG zur Beurteilung von Forderungen der S GmbH gegen den Kläger einen ihn belastenden unterschiedlichen Maßstab an, da dem FG insoweit zum Beleg der Forderungen der S GmbH gegen den Kläger deren bloße Buchhaltung sowie die unbelegten Aussagen des Geschäftsführers und der ehemaligen Geschäftsführerin der S GmbH genüge, obwohl er, der Kläger, sich dagegen konkret gewendet und diese Forderungen stets bestritten habe. Weiterhin verkenne das FG das Wesen der Aufrechnung, da das FG erhebliche Anhaltspunkte für das Bestehen seiner Forderungen gegen die S GmbH gehabt habe. Der unterschiedliche Maßstab des FG sei willkürlich und greifbar gesetzeswidrig, wodurch seine Entscheidung geeignet sei, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen.
- 41** c) Damit macht der Kläger keine in dem vorgenannten Sinne eindeutige Rechtsverletzung geltend. Soweit er sich gegen die Ausführungen des FG zur Würdigung der von ihm behaupteten Forderungen gegen die S GmbH und der --für das FG nach seiner insoweit maßgeblichen materiell-rechtlichen Auffassung-- nicht entscheidungserheblichen Forderungen der S GmbH gegen ihn wendet, erhebt er nur Einwendungen gegen die materiell-rechtliche Einzelfallwürdigung des FG, womit die Zulassung der Revision aber nicht erreicht werden kann (s. oben II.1.c). Daraus folgt zugleich, dass eine "greifbare Gesetzeswidrigkeit" oder "(objektive) Willkürlichkeit" weder dargelegt sind noch vorliegen.

- 42** 8. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weitergehenden Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 43** 9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de