

Beschluss vom 12. November 2025, IX B 120/24

Verletzung der Sachaufklärungspflicht: Anforderungen an einen Antrag auf Beweiserhebung durch Zeugen

ECLI:DE:BFH:2025:B.121125.IXB120.24.0

BFH IX. Senat

FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 3, FGO § 82, FGO § 116 Abs 6, FGO § 155, ZPO § 295, ZPO § 373, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. Juni 2024, Az: 17 K 6015/22

Leitsätze

- 1. NV: Einem Beweisantrag zu bestimmten, substantiierten Tatsachenbehauptungen, die zwischen den Beteiligten streitig und für den Rechtsstreit entscheidungserheblich sind, muss das Finanzgericht (FG) grundsätzlich nachkommen.
- 2. NV: Beweisermittlungs- oder -ausforschungsanträge, die so unbestimmt sind, dass im Grunde erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann, brauchen vom FG regelmäßig nicht befolgt zu werden.

Tenor

Auf die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 12.06.2024 - 17 K 6015/22 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um Hinzuschätzungen anlässlich einer Außenprüfung.
- 2 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist eine GmbH, die in den Streitjahren 2009 bis 2011 [Lebensmittel] produzierte. Nach Ermittlungen der Steuerfahndung führte das seinerzeit zuständige Finanzamt eine Außenprüfung durch. Anlässlich dieser kam es aufgrund von Buchführungsmängeln zu Hinzuschätzungen, die der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) geänderten Bescheiden über Körperschaftsteuer, Gewerbesteuermessbetrag und Umsatzsteuer zugrunde legte. Den Hinzuschätzungen, die auf dem Wareneingang sowie dem Rohgewinnaufschlagsatz laut Richtsatzsammlung beruhten, lag eine Sechs-Tage-Woche im Betrieb der Klägerin zugrunde.
- 3 Die Klägerin legte gegen die geänderten Bescheide Einspruch ein. Das FA gab dem Einspruch teilweise statt und wies ihn im Übrigen als unbegründet zurück. Im Rahmen der Berechnungen der Hinzuschätzungen legte das FA die Produktionskapazität der Klägerin und die stichprobenartig ermittelten Verkaufspreise zugrunde. Dabei ging das FA weiterhin von einer Sechs-Tage-Woche im Betrieb der Klägerin aus. Im Einzelnen wurden die Hinzurechnungsbeträge wie folgt ermittelt:

	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>

Arbeitstage	303	306	306
Kapazität Betrieb ... kg/Tag	... kg	... kg	... kg
Durchschnittspreis je kg	... €	... €	... €
Warenumsatz	... €	... €	... €
Warenumsatz laut Buchführung	... €	... €	... €
Hinzuschätzung netto 7%	... €	... €	... €
abzüglich Umsatzerhöhung Strafverfahren	... €	... €	... €
Erhöhung der Umsätze 7%	... €	... €	... €

- 4 Die Klägerin erhob nachfolgend Klage beim Finanzgericht (FG), mit der sie sich gegen die Höhe der Hinzuschätzungen wandte.
- 5 Nach der Terminierung zur mündlichen Verhandlung versandte das FG am 16.05.2024 eine Aufklärungsverfügung, mit der um die Mitteilung gebeten wurde, ob die Klägerin nur Montag bis Freitag oder auch an Samstagen produziert habe. Die Klägerin teilte daraufhin mit am 27.05.2024 übermittelten Schriftsatz zunächst mit, mittels einer "Fünf-Tage-Woche" produziert zu haben. Mit Schriftsatz vom 04.06.2024 wiederholte sie ihr Vorbringen, in den Streitjahren im Betrieb mit einer Fünf-Tage-Woche gearbeitet zu haben.
- 6 In der mündlichen Verhandlung beantragte die Klägerin neben weiteren Beweisanträgen unter anderem, den Zeugen X zu der Frage zu vernehmen, ob in dem Betrieb der Klägerin in den Streitjahren regelmäßig fünf Tage oder sechs Tage gearbeitet wurde. Der von der Klägerin dazu gestellte Beweisantrag lautete wörtlich: "Es soll Beweis erhoben werden zur Feststellung der Tatsache, dass bei der Klägerin in den Streitjahren im Einschichtbetrieb regulär in einer Fünf-Tage-Woche, also fünf Arbeitstage pro Woche, gearbeitet wurde und lediglich in Ausnahmekonstellationen, wenn dies zur Abarbeitung eines befristeten Auftrags notwendig war, auch am Samstag gearbeitet wurde, durch Vernehmung der bereits oben genannten Zeugen."
- 7 Mit Urteil vom 12.06.2024 - 17 K 6015/22 wies das FG die Klage als unbegründet ab. Eine Beweiserhebung wurde nicht durchgeführt. Das FG entschied, dass die Hinzuschätzungen dem Grunde nach rechtmäßig seien. Die Buchführung der Klägerin sei aufgrund einer besonders großen Verletzung der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der Besteuerung nicht zugrunde zu legen. Die Höhe der Hinzuschätzungen sei nicht zu beanstanden. Die vom FA vorgenommene Nachkalkulation sei schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig. Soweit die Klägerin vorgetragen habe, lediglich an fünf Arbeitstagen pro Woche produziert und nur gelegentlich sechs Tage pro Woche gearbeitet zu haben, führe dies nicht zu einer Reduzierung der Hinzuschätzung. Die Klägerin habe dies lediglich pauschal und unsubstantiiert behauptet. Zudem ergebe sich aus den von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung übergebenen Unterlagen ein anderes Bild.
- 8 Mit ihrer Nichtzulassungsbeschwerde rügt die Klägerin eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht sowie des rechtlichen Gehörs. Sie habe mehrfach vorgetragen und dazu auch einen Zeugenbeweis beantragt, dass in ihrem Betrieb in den Streitjahren regelmäßig an fünf und nicht an sechs Tagen die Woche produziert worden sei. Die Schätzung des FA verlasse daher den Bereich des Möglichen und Vertretbaren.
- 9 Die Klägerin beantragt,
die Revision gegen das Urteil des FG vom 12.06.2024 - 17 K 6015/22 zuzulassen.
- 10 Das FA beantragt,
die Nichtzulassungsbeschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11** Die Beschwerde ist begründet.
- 12** Es liegt ein von der Klägerin geltend gemachter Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Beschwerde führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 116 Abs. 6 FGO).
- 13** 1. Das FG hat seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) verletzt, indem es den Zeugen X nicht vernommen hat.
- 14** a) Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen und hat die erforderlichen Beweise (§ 81 Abs. 1 Satz 2 FGO) zu erheben. Das Gericht ist dabei an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden (§ 76 Abs. 1 Satz 5 FGO). Stellt ein Verfahrensbeteiligter einen Beweisantrag, ist das FG grundsätzlich verpflichtet, dem Beweisantrag zu entsprechen (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.03.2018 - IV B 46/17, Rz 13, und vom 03.07.2025 - VII B 46/24, Rz 12).
- 15** Eine Beweiserhebung kann unterbleiben, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich, das Beweismittel unerschöpflich beziehungsweise unzulässig oder absolut untauglich ist oder wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. u.a. zuletzt BFH-Beschlüsse vom 17.04.2024 - X B 61/23, Rz 13, und vom 03.07.2025 - VII B 46/24, Rz 12; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 76 Rz 31, jeweils m.w.N.). Liegen diese Ausnahmetatbestände nicht vor, muss das FG angebotene Beweise auch dann entgegennehmen und würdigen, wenn es nicht davon ausgeht, dass diese die im Beweisantrag enthaltene Tatsachenbehauptung bestätigen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 20.09.2022 - VIII B 82/21, Rz 4, und vom 03.07.2025 - VII B 46/24, Rz 12).
- 16** Die Mitwirkungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO) fordert von den Beteiligten, Beweisanträge nur zu bestimmten, substantiierten Tatsachenbehauptungen zu stellen. Beweisermittlungs- oder -ausforschungsanträge, die so unbestimmt sind, dass im Grunde erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann, aus denen --auf den Streitfall bezogen-- geschlossen werden kann, ob und in welcher Höhe Hinzuschätzungen vorzunehmen sind, brauchen vom FG regelmäßig nicht befolgt zu werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24.09.2013 - XI B 75/12, Rz 14; vom 22.06.2016 - III B 134/15, Rz 16; vom 14.03.2018 - IV B 46/17, Rz 14; vom 20.11.2024 - IX B 77/23, Rz 27, und vom 03.07.2025 - VII B 46/24, Rz 13). Denn das FG muss einem Beweisantrag als Ausforschungsbeweis nicht entsprechen, wenn konkrete entscheidungserhebliche Tatsachen, die Gegenstand der Beweisaufnahme sein sollen, weder vorgetragen noch anderweitig erkennbar sind (BFH-Beschlüsse vom 20.11.2024 - IX B 77/23, Rz 27, und vom 03.07.2025 - VII B 46/24, Rz 13). Dies betrifft Tatsachenbehauptungen, die ohne greifbare Anhaltspunkte willkürlich aus der Luft gegriffen, ins Blaue hinein, also erkennbar ohne jede tatsächliche Grundlage erhoben worden sind (BFH-Beschlüsse vom 23.02.2018 - X B 65/17, Rz 30, und vom 03.07.2025 - VII B 46/24, Rz 24). Die maßgebliche Grundlage hierfür ist § 82 FGO i.V.m. § 373 der Zivilprozessordnung (ZPO). Gemäß § 373 ZPO wird der Zeugenbeweis durch die Benennung der Zeugen und die Bezeichnung der Tatsachen, über welche die Vernehmung der Zeugen stattfinden soll, angetreten (BFH-Beschluss vom 03.07.2025 - VII B 46/24, Rz 14).
- 17** b) Daran gemessen liegt ein Verstoß des FG gegen die Sachaufklärungspflicht vor. Der von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag auf Vernehmung eines Zeugen für die Frage des Vorliegens einer Fünf- oder Sechs-Tage-Woche ist für die Sachentscheidung erheblich und nicht unsubstantiiert.
- 18** aa) Auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG sowie seiner materiell-rechtlichen Ausführungen in der angefochtenen Entscheidung kommt es für die Entscheidung des Rechtsstreits auf die Frage an, ob im Betrieb der Klägerin eine Fünf- oder Sechs-Tage-Woche vorlag. Davon hängt, wie das FG in seiner Entscheidung ausführt, entscheidungserheblich die Höhe der vorgenommenen Hinzuschätzungen ab. Das FG ist davon ausgegangen, dass in 2009 303 Arbeitstage und in 2010 und 2011 jeweils 306 Arbeitstage zu Hinzuschätzungen von ... € (2009), ... € (2010) und ... € (2011) führen. Werden weniger Arbeitstage zugrunde gelegt, ergeben sich nach Maßgabe der vom FG bestätigten Kalkulation des FA andere Hinzuschätzungsbeträge als in der angefochtenen Entscheidung zugrunde gelegt.
- 19** bb) Der von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung hinsichtlich des Zeugen X gestellte Beweisantrag ist nicht unsubstantiiert und stellt keinen Beweisermittlungs- oder -ausforschungsantrag dar.
- 20** Der von der Klägerin gestellte Beweisantrag benennt konkrete entscheidungserhebliche Tatsachen im Sinne des

§ 373 ZPO, die Gegenstand der Beweisaufnahme sein sollen. Diese Tatsachen sind Grundlage der Kalkulation des FA, die vom FG in der angefochtenen Entscheidung bestätigt worden ist. Denn der Beweis Antrag bezieht sich auf "fünf Arbeitstage pro Woche" und dass "lediglich in Ausnahmekonstellationen (...) auch am Samstag gearbeitet wurde". Damit wurde eine konkrete Tatsache --Fünf-Tage-Woche-- benannt. Zudem bezeichnet der Beweis Antrag auch ein Beweismittel im Sinne des § 373 ZPO, nämlich die Vernehmung des über die Klägerin zu ladenden Zeugen X.

- 21 Das FG hat die Ablehnung der Beweiserhebung zu Unrecht darauf gestützt, die Klägerin habe "pauschale(n) Angaben ohne nähere Konkretisierungen" gemacht. § 373 ZPO verlangt vom Beweis Antragsteller nicht, den gesamten Inhalt der künftigen Zeugenaussage durch detaillierte Angaben in seinem Beweis Antrag vorwegzunehmen. Derartige Anforderungen könnte der Beweis Antragsteller regelmäßig nur dann erfüllen, wenn er den Zeugen noch vor dessen Benennung intensiv befragen würde; damit liefe er aber gerade Gefahr, dass ihm dieses Verhalten als Versuch der Zeugenbeeinflussung ausgelegt und die Zeugenaussage damit für das Gericht entwertet würde (BFH-Beschlüsse vom 16.05.2013 - X B 131/12, Rz 26, und vom 03.07.2025 - VII B 46/24, Rz 22; vgl. Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 76 Rz 32).
- 22 Es handelt sich bei dem von der Klägerin gestellten Beweis Antrag hinsichtlich des Vorliegens einer Fünf-Tage-Woche auch nicht um eine Tatsachenbehauptung, die aus der Luft gegriffen und erkennbar ohne jede Grundlage ins Blaue hinein geäußert wurde. Die Klägerin hatte im Klageverfahren wiederholt auf die unzutreffende Annahme von durchgängig sechs Arbeitstagen in ihrem Betrieb hingewiesen. Die Zeugenvernehmung kann daher direkt Beweis für die behauptete Tatsache --Fünf-Tage-Woche mit einzelnen Arbeitstagen an Samstagen-- erbringen. Das genügt für einen substantiierten Beweis Antrag.
- 23 Der Beweis Antrag konnte auch nicht vom FG mit der Begründung abgelehnt werden, aus den dem Gericht in der mündlichen Verhandlung vorliegenden Unterlagen ergäben sich für den von der Klägerin vorgetragenen Sachverhalt keine Anhaltspunkte. So räumt das FG selbst ein, dass die ihm vorliegenden Unterlagen unvollständig gewesen sind, diesen mithin nur eine eingeschränkte Aussagekraft zukommen kann. Soweit das FG zudem annimmt, der benannte Zeuge sei von vornherein nicht in der Lage, die Anhaltspunkte aus den vorgelegten Unterlagen zu widerlegen, nimmt das FG letztlich eine --unzulässige-- vorweggenommene Beweiswürdigung vor. Denn das FG lehnt die Beweiserhebung mit der Begründung ab, ihr zu erwartendes Ergebnis könne die Überzeugung des Gerichts nicht ändern (vgl. zur vorweggenommenen Beweiswürdigung BFH-Beschlüsse vom 24.09.2013 - XI B 75/12, Rz 22, und vom 22.06.2016 - III B 134/15, Rz 17).
- 24 c) Die Klägerin hat auch ihr Rügerecht hinsichtlich der Vernehmung des Zeugen X nicht verloren.
- 25 Zwar ist die Verletzung der aus § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO folgenden Sachaufklärungspflicht ein verzichtbarer Verfahrensmangel (§ 155 Satz 1 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 (vgl. BFH-Beschlüsse vom 18.06.2008 - V B 173/07, BFH/NV 2008, 1690, unter 3.b cc, und vom 03.07.2025 - VII B 46/24, Rz 29). Die Prozessbevollmächtigten der Klägerin haben den fraglichen Beweis Antrag jedoch in der mündlichen Verhandlung selbst gestellt. Damit hat die Klägerin auf die Beweiserhebung nicht verzichtet.
- 26 2. Der Senat hält es für sachgerecht, nach § 116 Abs. 6 FGO zu verfahren, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 27 Das FG wird den unterlassenen Zeugenbeweis nachzuholen haben. Es bedarf daher keiner Entscheidung mehr, ob die übrigen, von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensfehler vorliegen.
- 28 Für das weitere Verfahren weist der Senat darauf hin, dass unter Berücksichtigung der vom FG festgestellten und von den Beteiligten unstreitig gestellten schwerwiegenden Buchführungsmängel die Voraussetzungen für Hinzuschätzungen gegeben sind. Aufgrund der Schwere der Verletzung der Aufzeichnungspflichten kann eine Schätzung am oberen Rand der Bandbreite gerechtfertigt sein. Soweit das FG in der mündlichen Verhandlung und in seiner Entscheidung darauf hingewiesen hat, dass sich bei einer Fünf-Tage-Woche und einer Vollauslastung des Betriebs im Jahr 2011 ein Wert ergebe, der unter den von der Klägerin selbst erklärten Umsätzen liege, weist der Senat darauf hin, dass die Klägerin bislang nicht das Vorliegen einer ausschließlichen Fünf-Tage-Woche behauptet hat. Vielmehr hat die Klägerin selbst vorgetragen, dass in den Streitjahren an einer von ihr bislang nicht konkretisierten Zahl von Samstagen ebenfalls produziert wurde. Auch dieser Umstand wirkt sich auf die Höhe der Hinzuschätzungen aus.

29 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

30 4. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de