

Beschluss vom 23. Januar 2026, X B 7/25

Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme; Ablauf einer Zeugenvernehmung

ECLI:DE:BFH:2026:B.230126.XB7.25.0

BFH X. Senat

FGO § 81 Abs 1 S 1, FGO § 82, ZPO § 396, ZPO § 397

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 28. November 2024, Az: 4 K 842/21

Leitsätze

1. NV: Der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme ist verletzt, wenn der Tatrichter einen Zeugen zwar vernimmt, sich im Urteil aber entscheidend auf Aussagen des Zeugen stützt, die lediglich in einer Urkunde über eine frühere behördliche Vernehmung des Zeugen enthalten sind, vom Zeugen in seiner persönlichen Vernehmung jedoch nicht wiederholt wurden und die das Gericht dem Zeugen auch nicht vorgehalten hat.

2. NV: Die §§ 396, 397 der Zivilprozessordnung enthalten bindende Vorgaben für den Ablauf einer Zeugenvernehmung. Danach beginnt die Vernehmung zur Sache mit einer zusammenhängenden Aussage des Zeugen. Etwa erforderliche Fragen werden zunächst vom Vorsitzenden, anschließend von den beisitzenden Richtern und erst zum Schluss von den Beteiligten und ihren Vertretern gestellt. Mit diesen Vorgaben ist es nicht vereinbar, die Durchführung der gesamten Vernehmung dem Vertreter eines Beteiligten zu überlassen.

Tenor

Auf die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 28.11.2024 - 4 K 842/21 aufgehoben.

Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) betrieb seit 2012 ein Restaurant. Sie ermittelte ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) stellte ihre Gewinne gesondert fest, da sie nicht im Bezirk des FA wohnte.
- 2 Für die Klägerin wurde bei ihrem Warenlieferanten (L) die Kundennummer ...5 geführt. Daneben weisen allerdings auch zahlreiche Rechnungen und Lieferscheine zur Kundennummer ...8 als Lieferanschrift die Adresse des Restaurants der Klägerin auf. Diese Kundennummer lautet auf einen Herrn X unter einer Anschrift in Y. Diese Anschrift existiert indes nicht; auch konnte X nicht identifiziert werden. In den Aufzeichnungen der Klägerin wurden Vorgänge zur Kundennummer ...8 nicht erfasst.
- 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung ordnete das FA die zur Kundennummer ...8 vorgefundenen Rechnungen der Klägerin zu. Auf die sich hieraus ergebenden Wareneinkäufe wendete es den sich aus den Aufzeichnungen der Klägerin ergebenden Rohgewinnaufschlagsatz an. Die daraus folgenden Beträge schätzte es den von der Klägerin erklärten Erlösen hinzu (für das Streitjahr 2013 netto 91.400 €; für das Streitjahr 2014 netto 127.700 €).

- 4 Der Einspruch gegen die entsprechend geänderten Bescheide über die gesonderte Feststellung des Gewinns, den Gewerbesteuermessbetrag und die Umsatzsteuer blieb ohne Erfolg.
- 5 Im ersten Rechtsgang wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab. Dieses Urteil hat der beschließende Senat wegen eines Verfahrensmangels (unterbliebene Anforderung der Rechnungen und Lieferscheine zur Kundennummer ...8 durch das FG trotz eines entsprechenden Antrags der Klägerin) aufgehoben (Beschluss vom 17.04.2024 - X B 61/23, BFH/NV 2024, 935).
- 6 Im zweiten Rechtsgang forderte das FG die genannten Rechnungen und Lieferscheine an. Mit dem angefochtenen Urteil wies es die Klage erneut ab, nachdem es den für die Klägerin zuständigen Außendienstmitarbeiter der L (Zeuge Z) nochmals vernommen hatte. Z habe bei seiner vorgerichtlichen Vernehmung durch die Steuerfahndung gesagt, fünf Kunden --darunter auch das Unternehmen der Klägerin-- hätten ihn gebeten, Rechnungen der L an von der Lieferanschrift abweichende "Fake-Adressen" zu richten, die ihm von den Kunden benannt worden seien. In seinen gerichtlichen Vernehmungen habe sich Z zwar nicht mehr an Einzelheiten erinnern können, aber keine Zweifel daran gehabt, dass die zum Kundenkonto ...8 ausgewiesenen Waren an das Unternehmen der Klägerin geliefert worden seien. Die Zuordnung dieses Kontos zur Klägerin ergebe sich zudem eindeutig aus den vorliegenden Rechnungen/Lieferscheinen. Neben der dort verzeichneten Lieferanschrift (Betrieb der Klägerin) seien unter der Kundennummer ...5 Gutschriften gebucht worden, die aus Warenrückgaben zur Kundennummer ...8 stammten. Auf einer an X gerichteten Rechnung sei handschriftlich die Mobiltelefonnummer des Restaurants der Klägerin notiert worden.
- 7 Mit ihrer Beschwerde begehrt die Klägerin die Zulassung der Revision aus allen in § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) genannten Gründen.
- 8 Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Beschwerde ist begründet.
- 10 1. Es liegt ein von der Klägerin geltend gemachter Verfahrensmangel in Gestalt einer Verletzung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme vor, auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).
- 11 a) Nach § 81 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das Gericht den Beweis in der mündlichen Verhandlung zu erheben. Dies bedeutet neben dem (formellen) Erfordernis eigener Anschauung durch die Richter des erkennenden Spruchkörpers, dass diese die für die Entscheidung notwendigen Tatsachen im weitestmöglichen Umfang aus der Quelle selbst schöpfen müssen, also bei mehreren in Betracht kommenden Beweismitteln die Beweisaufnahme mit demjenigen durchzuführen haben, das ihnen den "unmittelbarsten" Eindruck von dem streitigen Sachverhalt vermittelt. Das bloß mittelbare Beweismittel darf deshalb grundsätzlich zulässigerweise nur verwendet werden, wenn die Erhebung des unmittelbaren Beweises unmöglich, unzulässig oder unzumutbar erscheint. Zwar dürfen in Behördenakten protokollierte Auskünfte und Wahrnehmungen grundsätzlich im Wege des Urkundenbeweises in den Prozess eingeführt werden. Die Verwertung von Aussagen Dritter in anderen Verfahren im Wege des Urkundenbeweises ist aber dann nicht zulässig, wenn sich dem Gericht eine eigene Vernehmung dieser Personen als Zeugen aufdrängen muss (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. zum Ganzen Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.07.2009 - I B 219/08, BFH/NV 2010, 45, unter II.1.a, und vom 08.11.2016 - X B 28/16, BFH/NV 2017, 307, Rz 10, m.w.N.).
- 12 b) Vor diesem Hintergrund rügt die Klägerin zu Recht, dass das FG sich in der angegriffenen Entscheidung auf die Inhalte der Vernehmung des Z vor der Steuerfahndung stützt. Obwohl das FG den Z persönlich vernommen hat, hat es ausweislich des ausführlichen Protokolls dieser Zeugenvernehmung nicht den Versuch unternommen, dem Zeugen seine früheren Aussagen bei der Steuerfahndung, die er bei seiner persönlichen Aussage vor dem FG nicht einmal andeutungsweise wiederholt hat, vorzuhalten. Damit hat es das unmittelbare Beweismittel "Zeuge" nicht ausgeschöpft, obwohl der Zeuge sogar präsent war, sondern ist sogleich auf das nicht unmittelbare Beweismittel "Urkunde über eine frühere nichttrichterliche Zeugenvernehmung" ausgewichen. Bei den vom FG herangezogenen

Inhalten der früheren nichtrichterlichen Zeugenvernehmung handelte es sich auch nicht etwa um eine Randfrage; vielmehr waren diese Aussagen für die vom FG vorgenommene Beweiswürdigung von zentraler Bedeutung.

- 13 Der Senat merkt an, dass er bereits in seiner aufhebenden Entscheidung im ersten Rechtsgang dieses Verfahrens eine Verletzung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme beanstandet hatte (Beschluss vom 17.04.2024 - X B 61/23, BFH/NV 2024, 935, Rz 19).
- 14 c) Für das weitere Verfahren weist der Senat darauf hin, dass das FG eine erneute Vernehmung des Z deutlich ernsthafter angehen müsste als die bisherigen Vernehmungen.
- 15 aa) Nach § 396 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) i.V.m. § 82 FGO ist der Zeuge zunächst zu veranlassen, dasjenige, was ihm von dem Gegenstand seiner Vernehmung bekannt ist, im Zusammenhang anzugeben. Erst danach (Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 02.06.1982 - 2 AZR 1237/79, BAGE 41, 37, unter A.II.4.c aa) stellt der Vorsitzende nötigenfalls weitere Fragen, unter anderem zur Aufklärung und zur Vervollständigung der Aussage (§ 396 Abs. 2 ZPO, § 82 FGO). Auch jedem weiteren Mitglied des Gerichts ist auf Verlangen zu gestatten, Fragen zu stellen (§ 396 Abs. 3 ZPO, § 82 FGO). Erst nach Abschluss der gerichtlichen Vernehmung des Zeugen (zu dieser zeitlichen Reihenfolge vgl. Zöller/Greger, ZPO, 36. Aufl., § 396 Rz 3; Wieczorek/Schütze/Ahrens, 5. Aufl., § 397 ZPO Rz 4) sind die Beteiligten berechtigt, dem Zeugen Fragen vorlegen zu lassen oder an den Zeugen unmittelbar Fragen zu richten (§ 397 Abs. 1, 2 ZPO, § 82 FGO). Auch ein --im vorliegenden Verfahren wohl erforderlicher-- Vorhalt der früheren nichtrichterlichen Vernehmung dürfte erst vorgenommen werden, nachdem der Zeuge veranlasst wurde, zum Gegenstand seiner Vernehmung im Zusammenhang auszusagen (BFH-Urteil vom 19.12.1967 - II R 41/67, BFHE 91, 385, BStBl II 1968, 349).
- 16 Tatsächlich hat das FG dem Zeugen weder die Gelegenheit gegeben, sich im Zusammenhang zum Gegenstand seiner Vernehmung zu äußern noch haben die Vorsitzende oder die anderen Mitglieder des Gerichts auch nur eine einzige Frage an den Zeugen gerichtet. Die Vernehmung ist vielmehr nahezu vollständig dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin überlassen worden. Ganz zum Schluss hat auch der Vertreter des FA noch eine Frage gestellt. Diese Vorgehensweise widerspricht den gesetzlichen Vorgaben zum Ablauf einer Zeugenvernehmung. Bei den in § 396 ZPO enthaltenen Bestimmungen handelt es sich nicht lediglich um Ordnungsvorschriften, von deren Beachtung das Gericht folgenlos absehen könnte. Vielmehr kann die Nichtbeachtung dieser Vorschrift die Aussage unter Umständen unverwertbar machen (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 05.07.1961 - 2 StR 157/61, BGHSt 16, 232).
- 17 bb) Das FG wird den Zeugen auch wesentlich strenger als bisher auf Widersprüchlichkeiten oder fehlende Plausibilitäten seiner Aussage hinweisen müssen. So hat der Zeuge während seiner Vernehmung zunächst erklärt (Bl. 4 oben des Protokolls der mündlichen Verhandlung): "Der Begriff Fake-Kunde oder Fake-Kundennummer ist kein Begriff aus meinem Wortschatz." Später hat er jedoch ausgeführt (Bl. 4 unten des Protokolls): "Bei der [L] hat mir missfallen, dass im Lager Kunden auf Fake-Konten einkaufen konnten."
- 18 Auch die Aussage des Zeugen "Ich kann mit dem Begriff Vertragspartner nichts anfangen. Soweit reichen meine Synapsen nicht" (Bl. 3 unten des Protokolls der mündlichen Verhandlung), hätte das Gericht nicht einfach so hinnehmen dürfen. Es ist nicht plausibel, dass der Außendienstmitarbeiter eines Großhandelsbetriebs nicht einmal in laienhafter Weise eine Vorstellung vom Inhalt des Begriffs des "Vertragspartners" hat.
- 19 2. Zur Beschleunigung des nun in den dritten Rechtsgang gelangenden Verfahrens weist der Senat --ohne Bindungswirkung für das FG-- auf die folgenden Punkte hin:
- 20 a) Dass das FG dem Beweisantrag auf eine Zeugenvernehmung der Buchhalterin (B) der Klägerin nicht nachgekommen ist, stellt keinen Verfahrensmangel dar.
- 21 aa) Die Klägerin hatte hierzu in der mündlichen Verhandlung vor dem FG das folgende Beweisthema benannt: "Die Zeugin war allein zuständige Buchhalterin bei der Klägerin. Die Klägerin hat regelmäßig sämtliche Buchhaltungsvorgänge mit der Zeugin durchgesprochen. Der Zeugin ist nicht bekannt, dass es verdeckte Kundenkonten bei Lieferungen gegeben hätte. Die Zeugin ist befasst mit den Geldeingängen aus den Kundenkassen der Klägerin. Die Zeugin könne bekunden, dass es keine anderen Umsätze, schon gar nicht in der zugeschätzten Höhe in bar gegeben habe." Die Klägerin erläuterte hierzu, B sei selbständig tätig und in ... ansässig gewesen. Sie sei manchmal ein- bis zweimal in der Woche, manchmal auch nur einmal im Monat im etwa 120 km entfernten Betrieb der Klägerin in ... gewesen.

- 22 bb) Das FG hat von einer Vernehmung der B abgesehen. Zur Begründung hat es ausgeführt, die Beweistatsachen, dass B die allein zuständige Buchhalterin gewesen sei, sämtliche Buchhaltungsvorgänge regelmäßig mit ihr durchgesprochen worden seien, ihr nicht bekannt sei, dass es verdeckte Kundenkonten gegeben habe, und sie mit den Geldeingängen aus den Kundenkassen befasst gewesen sei, könnten als wahr unterstellt werden.
- 23 Soweit B darüber hinaus zum Beweis des Umstands, dass es keine anderen Barumsätze gegeben habe, benannt worden sei, handele es sich um einen unsubstantiierten Ausforschungsbeweisantrag, dem das FG nicht nachkommen müsse. Im Streitjahr 2014 sei B nach ihren eigenen im Verwaltungsverfahren getätigten Angaben ohnehin nicht für die Klägerin tätig gewesen. Aber auch für das Streitjahr 2013 sei unklar geblieben, welche konkreten Tatsachen und Wahrnehmungen sie hätte bekunden sollen. Die Klägerin habe nicht plausibel darstellen können, wie die nur selten im Betrieb anwesende B eigene konkrete Wahrnehmungen dazu gemacht haben sollte, ob es in dem Restaurant keine anderen Barumsätze gegeben habe.
- 24 cc) Die Klägerin bringt hiergegen vor, B hätte auch zu der Frage vernommen werden müssen, ob buchhalterische Vorgänge Eingang in die Buchhaltung der Klägerin gefunden hätten, die ihren Ursprung in dem Konto ...8 gehabt hätten, außerdem zu solchen Buchungen, "wie das Finanzgericht diese über die so genannten Gutschriften von dem so genannten Fake-Konto als vorgebliche Indizien bei der dortigen Entscheidungsfindung heranzieht". Ferner hätte die Zeugin erläutern können, warum gegebenenfalls die beiden in Bezug genommenen Gutschriften im Rahmen der erheblichen Buchhaltung der Klägerin nicht aufgefallen seien.
- 25 dd) Diese Einwendungen gehen schon deshalb ins Leere, weil derartige Beweistatsachen nicht Gegenstand des in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisantrags waren. Sie mögen von der Klägerin zwar in einem früheren Verfahrensstadium schriftsätzlich vorgetragen worden sein, haben aber keinen Eingang in den in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich gestellten und protokollierten Beweisantrag gefunden. Auf ihr früheres Vorbringen hat die Klägerin in diesem Beweisantrag auch nicht Bezug genommen.
- 26 b) In der Nichtbeziehung der vollständigen Steuerakten der L liegt weder ein Sachaufklärungsmangel noch eine Gehörsverletzung.
- 27 aa) Die Klägerin hatte beantragt, diese Akten beizuziehen, um aufzuzeigen, dass L ein betrügerisches System betrieben habe, das unter anderem zu Lasten der Klägerin gewirkt habe. L habe entweder ihre Inhaber oder ihre Mitarbeiter bereichern wollen, indem Warenverkäufe über "Fake-Konten" abgerechnet worden seien, nachdem Waren offenbar "schwarz" an Dritte verkauft worden seien. Die Vorlage von Auszügen aus den Akten, wie nunmehr in Gestalt einzelner Unterlagen zu der Kundennummer ...8 geschehen, belege nicht, dass es nicht andere Vorgänge von diesem Konto gegeben habe.
- 28 bb) Das FG hat dies zu Recht als unbeachtlichen, "ins Blaue hinein" gestellten Ausforschungsbeweisantrag angesehen. Ein solcher ist gegeben, wenn der Beweisantrag lediglich auf eine weitere Ermittlung oder Ausforschung abzielt und nicht erkennen lässt, welche entscheidungserheblichen Tatsachen bezeugt werden sollen, oder die unter Beweis gestellten Tatsachen so ungenau bezeichnet, dass ihre Erheblichkeit nicht beurteilt werden kann, oder so unbestimmt ist, dass im Grunde erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann. Es reicht nicht aus, lediglich das gewünschte *Ergebnis* der Sachverhaltswürdigung durch das FG zu benennen, ohne dass erkennbar wird, welche konkreten Tatsachen die Beweisaufnahme ergeben soll (zum Ganzen vgl. BFH-Urteil vom 02.12.2020 - II R 22/18, BFHE 272, 120, BStBl II 2022, 66, Rz 48, m.w.N.).
- 29 Vorliegend hat die Klägerin vor dem FG lediglich das Ergebnis der von ihr gewünschten Beweiswürdigung bezeichnet ("betrügerisches System zu Lasten der Klägerin"), ohne aber konkrete Tatsachen zu benennen und unter Beweis zu stellen, die sich aus den Steuerakten der L ergeben sollten. Soweit sie sinngemäß wenigstens sämtliche Aufzeichnungen der L zu der Kundennummer ...8 einsehen möchte, da es unter derselben Nummer auch noch weitere Vorgänge gegeben haben könnte, ist nicht ersichtlich, warum dies entscheidungserheblich hätte sein sollen. Die Hinzuschätzungen stützen sich auf diejenigen unter dieser Kundennummer geführten und als "Lieferschein/Rechnung" bezeichneten Belege, die die Betriebsstätte der Klägerin als Lieferanschrift ausweisen. Hieran änderte sich auch dann nichts, falls unter derselben Kundennummer weitere Rechnungsempfänger und weitere Lieferanschriften erfasst worden sein sollten.
- 30 c) Auch die Entscheidung des FG, das Klageverfahren nicht bis zum Abschluss des gegen den Zeugen Z geführten Strafverfahrens gemäß § 74 FGO auszusetzen, ist nicht verfahrensfehlerhaft.

- 31** Gemäß § 74 FGO kann das Gericht, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist, anordnen, dass die Verhandlung bis zur Erledigung des anderen Rechtsstreits oder bis zur Entscheidung der Verwaltungsbehörde auszusetzen ist. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung fehlt es bei einem parallel anhängigen Strafverfahren an der Voraussetzung der Abhängigkeit des finanzgerichtlichen Verfahrens von dem anderen Rechtsstreit, so dass grundsätzlich jedenfalls keine Pflicht zur Aussetzung besteht (vgl. nur BFH-Beschluss vom 12.07.2016 - III B 33/16, BFH/NV 2016, 1750, Rz 8, m.w.N.).
- 32** Vom Beteiligten gewünschte weitere Ermittlungsmaßnahmen des FG sind im tatrichterlichen Verfahren durch --konkrete-- Beweisanträge anzuregen, nicht durch einen Antrag auf Aussetzung des Verfahrens, zumal eine solche Aussetzung weiteren Ermittlungsmaßnahmen im finanzgerichtlichen Verfahren gerade entgegenstünde. Sind weitere Ermittlungen prozessual nicht möglich, sind etwaige verbleibende Unsicherheiten Gegenstand der Sachverhaltswürdigung im Einzelfall.
- 33** d) Die Nichteinholung des von der Klägerin beantragten Sachverständigengutachtens war ebenfalls nicht verfahrensfehlerhaft.
- 34** aa) Die Klägerin hatte im Schriftsatz vom 27.11.2024 bestritten, die Rechnung vom 06.03.2013 unterschrieben zu haben. Hierfür bot sie vorsorglich ein Sachverständigengutachten an. Das FG sah von der Begutachtung ab und begründete dies damit, es lasse die Frage, ob es sich bei dem Schriftzug um die Unterschrift der Klägerin handele, ausdrücklich dahinstehen und stütze seine Entscheidung nicht darauf.
- 35** bb) Die Klägerin rügt in diesem Zusammenhang, der Beweisantrag habe darauf abgezielt, dass die Fälschung der Unterschrift der Klägerin festgestellt wird, so dass die Klägerin entlastet worden wäre. Eine solche Zielrichtung ging aus dem Beweisantrag indes nicht hervor. Dieser war nach seinem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang lediglich darauf gerichtet, das Bestreiten der Unterschriftsleistung zu substantiieren. Hierfür hätte es schon ausgereicht, wenn ein Sachverständigengutachten bloße Zweifel daran geäußert hätte, ob es sich um die Unterschrift der Klägerin gehandelt habe. Der positive Beweis einer Fälschung wäre ein Beweisergebnis, das deutlich darüber hinausginge. Ein solcher Beweisantrag ist von der Klägerin nicht gestellt worden.
- 36** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 37** 4. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de