

# Beschluss vom 15. September 2020, IX B 109/19

**Nichtzulassungsbeschwerde: Verfahrensmangel (Verletzung der Sachaufklärungspflicht, § 76 Abs. 1 FGO)**

ECLI:DE:BFH:2020:B.150920.IXB109.19.0

BFH IX. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 76 Abs 1, FGO § 82, ZPO § 404

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 13. November 2019, Az: 3 K 223/16

## Leitsätze

1. NV: Von den Verfahrensbeteiligten angebotene Beweise muss das FG grundsätzlich erheben, wenn es einen Verfahrensmangel vermeiden will. Auf die beantragte Beweiserhebung kann es im Regelfall nur verzichten, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann, wenn das Beweismittel unerreichbar ist oder wenn das Beweismittel unzulässig oder absolut untauglich ist. Zudem ist das FG nicht verpflichtet, unsubstantiierten Beweisansprüchen nachzugehen.

2. NV: Hingegen steht die Zuziehung eines Sachverständigen im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts. Das dem Tatsachengericht bei der Einholung von Sachverständigengutachten nach § 82 FGO i.V.m. § 404 ZPO zustehende Ermessen wird nur dann verfahrenfehlerhaft ausgeübt, wenn das Gericht von der Einholung einer gutachterlichen Stellungnahme absieht, obwohl sich ihm die Notwendigkeit dieser zusätzlichen Beweiserhebung hätte aufdrängen müssen.

## Tenor

Auf die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14.11.2019 - 3 K 223/16 aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde ist begründet.
- 2 Es liegt ein von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) geltend gemachter Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidung des Finanzgerichts (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).
- 3 1. Das FG hat seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO, dazu unter a) verletzt, indem es die Behandlung der Zuschüsse der Förderbank X nicht weiter aufgeklärt hat (dazu unter b). Entsprechendes gilt für die Annahme des FG, die Klägerin sei nur bis September 2004 Gesellschafterin der Z-GmbH gewesen (dazu unter c). Hingegen greift die Rüge mangelnder Sachaufklärung --soweit sie den Umfang der tatsächlich ausgeführten Bauarbeiten angeht-- nicht durch (dazu unter d).
- 4 a) Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Das Gericht ist dabei an das Vorbringen und an die Beweisansprüche der Beteiligten nicht gebunden (§ 76 Abs. 1 Satz 5 FGO). Das gilt aber nur in

dem Sinne, dass das FG von sich aus auch Beweise erheben kann, die von den Parteien nicht angeboten sind. Von den Verfahrensbeteiligten angebotene Beweise muss das FG grundsätzlich erheben, wenn es einen Verfahrensmangel vermeiden will. Auf die beantragte Beweiserhebung kann es im Regelfall nur verzichten, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann, wenn das Beweismittel unerreichbar ist oder wenn das Beweismittel unzulässig oder absolut untauglich ist. Zudem ist das FG nicht verpflichtet, unsubstantiierten Beweisansprüchen nachzugehen (vgl. nur Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.06.2016 - III B 134/15, BFH/NV 2016, 1571, Rz 11, m.w.N.; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 115 Rz 310 "Beweisantrag").

- 5 Während das FG die von den Verfahrensbeteiligten angebotenen Beweise grundsätzlich erheben muss, steht die Zuziehung eines Sachverständigen im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts. Das dem Tatsachengericht bei der Einholung von Sachverständigengutachten nach § 82 FGO i.V.m. § 404 der Zivilprozessordnung (ZPO) zustehende Ermessen wird nur dann verfahrensfehlerhaft ausgeübt, wenn das Gericht von der Einholung einer gutachterlichen Stellungnahme absieht, obwohl sich ihm die Notwendigkeit dieser zusätzlichen Beweiserhebung hätte aufdrängen müssen (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 02.08.2016 - IX B 46/16, BFH/NV 2016, 1744, Rz 3; Gräber/Ratschow, a.a.O., § 115 Rz 310 "Sachverständiger").
- 6 b) Nach diesen Maßstäben hat die Klägerin zu Recht gerügt, das FG habe den Sachverhalt bezüglich der Berücksichtigung der Zuschüsse der Förderbank X nicht hinreichend aufgeklärt.
- 7 aa) Dabei sei der Sachverhalt unter Berücksichtigung der von ihr, der Klägerin, freiwillig erstellten Buchführung aufklärbar. Ein Einblick in die Buchführung nebst der zugrunde liegenden Belege hätte sich aufdrängen müssen, denn dort seien alle bezahlten Beträge einzeln gebucht worden, und zwar Zuschüsse und Bauaufwendungen getrennt. Dementsprechend hätte das FG anhand der Buchführung und der Belege die Höhe des Zuschusses und der Bauaufwendungen sowie den Umstand, dass nur der saldierte Betrag in der Anlage V angesetzt worden sei, erkennen können.
- 8 bb) Diese Rüge hat Erfolg. Zwar hat das FG ausgeführt, die Klägerin habe schon nicht substantiiert dargelegt und nachgewiesen, dass im Streitjahr 2004 höhere Erhaltungsaufwendungen für das Objekt B-Straße als erklärt angefallen seien. Die von ihr erstellte Aufstellung zur Ermittlung der als Werbungskosten abziehbaren Erhaltungsbzw. Instandsetzungsaufwendungen sei nicht geeignet, den Nachweis der tatsächlichen Höhe der Erhaltungsaufwendungen zu erbringen (unter I.2.b aa (3) der Entscheidungsgründe).
- 9 Dem kann der Senat jedoch nicht folgen. Denn die Klägerin hat im Klageverfahren substantiiert vorgetragen, dass den Zuschüssen Werbungskosten gegenüberstünden, mit denen diese verrechnet worden seien. So hat sie im Schriftsatz vom 25.10.2019 ausgeführt: "Die Klägerin hat gem. individueller Anlage zur Anlage V, B-Straße 2004 Instandhaltungskosten von 241.555,62 EUR gehabt, als WK in Anlage V aber nur EUR 54.920,00 angesetzt, KE 6. Nicht geltend gemacht als WK wurden EUR 186.635,62." Es hätte daher nahegelegen, dem klägerischen Vortrag nachzugehen und die Handhabung bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung für 2004 aufzuklären, z.B. durch Heranziehung der von der Klägerin (freiwillig) erstellten Buchführung und der dazugehörigen Belege.
- 10 cc) Dass die Klägerin den Verfahrensmangel in der mündlichen Verhandlung vor dem FG nicht gerügt hat, ist nicht mit einem Verlust ihres Rügerechts (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO) verbunden. Ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht liegt trotz unterlassener Rüge vor, wenn das FG --wie hier-- eine konkrete Möglichkeit, den von seinem Rechtsstandpunkt aus entscheidungserheblichen Sachverhalt aufzuklären, nicht genutzt hat, obwohl sich ihm die Notwendigkeit der weiteren Aufklärung auch ohne Antrag nach Lage der Akten und dem Ergebnis der Verhandlung hätte aufdrängen müssen (vgl. nur BFH-Beschlüsse vom 28.02.2018 - V B 145/16, BFH/NV 2018, 636; vom 23.10.2019 - IX B 20/19, BFH/NV 2020, 215; Gräber/Ratschow, a.a.O., § 115 Rz 290).
- 11 dd) Der Verfahrensmangel ist zudem erheblich. Es erscheint jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass das FG durch weitere Aufklärung des Sachverhalts zu der Erkenntnis gelangt wäre, dass die Zuschüsse der Förderbank X (durch Saldierung mit Werbungskosten) bereits einkünfterhöhend berücksichtigt worden sind.
- 12 c) Ferner hat die Klägerin zu Recht beanstandet, das FG habe weitere Ermittlungen zur Gesellschafterstellung der Klägerin anstellen müssen.
- 13 aa) Die Klägerin hat vorgebracht, das FG habe den Sachverhalt aufklären und Beweis erheben müssen durch Einsicht in den Treuhandvertrag, das Handelsregister und die Gesellschafterliste. Das hätte sich dem FG aufdrängen müssen, weil die Gesellschafterstellung, insbesondere ihr Beginn, entscheidungserheblich gewesen sei und sich aus

den Akten ergeben habe. Ebenso hätte das FG den Zeitpunkt des Wertverlusts feststellen müssen; die Liquidationsunterlagen, Bilanzen etc. hätten vorgelegen.

- 14** bb) Auch dem ist zu folgen. Der Senat kann dem FG in seiner Einschätzung, die Klägerin habe weder substantiiert dargelegt noch nachgewiesen, dass sie ihre Geschäftsanteile im September 2004 nur zu treuen Händen auf die Erwerberin übertragen habe (unter II.3. der Entscheidungsgründe), nicht folgen. Vielmehr ergibt sich aus dem als Anlage KE 9 zum Schriftsatz vom 30.10.2019 von der Klägerin übersandten Beschluss des Amtsgerichts D, dass die Klägerin bis zur Löschung der Z-GmbH einzige Gesellschafterin der Gesellschaft war (vgl. dazu auch den als Anlage A4 zum Schriftsatz vom 10.12.2019 übersandten Treuhandvertrag vom 10.09.2004, der zwar erst nach Schluss der mündlichen Verhandlung übersandt worden ist, aber bereits zusammen mit der Anteilsübertragung beurkundet worden war). Dem hätte das FG nachgehen und den Sachverhalt weiter aufklären müssen.
- 15** cc) Die Klägerin hat ihr Rügerecht nicht durch rügeloses Einlassen in der mündlichen Verhandlung verloren. Die weitere Sachverhaltsaufklärung hätte sich dem FG aufdrängen müssen.
- 16** dd) Das angefochtene Urteil kann auch auf der unterbliebenen weiteren Sachaufklärung beruhen. Es erscheint nicht fernliegend, dass die Anteile an der Z-GmbH der Klägerin in den Streitjahren weiterhin steuerlich zuzurechnen waren. Zudem ist es jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass die Klägerin im Zuge der Liquidation der Z-GmbH mit (Darlehens-)Forderungen gegenüber der Gesellschaft ausgefallen ist und dass diese nach den --im Streitfall weiterhin anwendbaren (s. Senatsurteil vom 11.07.2017 - IX R 36/15, BFHE 258, 427, BStBl II 2019, 208)-- Grundsätzen zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen im Rahmen des § 17 Abs. 1, 4 des Einkommensteuergesetzes (nach Abschluss der [Nachtrags-]Liquidation) zu berücksichtigen sind.
- 17** d) Der Senat lässt es dahinstehen, ob mit dem weiteren Vorbringen der Klägerin, das FG hätte den Umfang der Bauarbeiten (durch Sachverständigengutachten und Auswertung des sichergestellten Fotokonvoluts) aufklären müssen, eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht ausreichend dargelegt worden ist. Dem könnte entgegenstehen, dass das FG seine Entscheidung auch damit begründet hat, dass der Werbungskostenabzug ausscheidet, weil die Klägerin keine Nachweise über die Zahlung der streitigen Rechnungsbeträge vorgelegt hat. Angesichts der umfangreichen weiteren Begründung des FG vermag der Senat indes nicht zu erkennen, ob diese Begründung die Entscheidung des FG alleine getragen hätte.
- 18** 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.
- 19** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 20** 4. Von einer Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 2. Halbsatz FGO ab.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)