

# Beschluss vom 26. Juli 2010, VIII B 198/09

## Unmittelbare Beweisaufnahme im Finanzgerichtsprozess

BFH VIII. Senat

FGO § 81 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 15. Juni 2009, Az: 8 K 22681/04

## Leitsätze

NV: Die Tatsacheninstanz darf grundsätzlich keine Zeugenaussage würdigen, ohne die Zeugen in der mündlichen Verhandlung tatsächlich zu vernehmen.

## Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist Garten- und Landschaftsbauarchitekt. In den Streitjahren betrieb er als Einzelunternehmer einen Gartenbaubetrieb und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes. Der Kläger sowie seine 2005 verstorbene Ehefrau waren an verschiedenen Gesellschaften beteiligt. Im Zeitraum von Oktober 1999 bis Mai 2001 führte das Finanzamt für Fahndung und Strafsachen bei dem Kläger sowie der K GmbH und der G GmbH ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren durch. In der Folgezeit änderte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuerbescheide 1993 bis 1997 in Bezug auf die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sowie in Bezug auf die Kapitaleinkünfte, wobei das FA für das Jahr 1996 die Eheleute antragsgemäß getrennt veranlagte.
- 2** Die gegen die Einspruchsbescheide gerichteten Klagen hatten teilweise Erfolg. Der Kläger unterlag vor dem Finanzgericht (FG) nur noch hinsichtlich folgender Streitpunkte:
- 3** 1. Zahlungen an das Unternehmen S in den Jahren 1993 und 1994 erkannte das FG nicht als Betriebsausgaben im Einzelunternehmen des Klägers an, weil es von fingierten Vertragsverhältnissen ausging. Zur Sachverhaltsaufklärung verwies das FG umfassend auf die Ergebnisse des Steuerstrafverfahrens sowie der Umsatzsteuerverfahren gegen den Kläger. Das FG würdigte die aktenkundigen Aussagen von Zeugen aus diesen Verfahren als "nachvollziehbar und glaubhaft", obwohl es keine eigene Zeugenvernehmung durchführte.
- 4** 2. Zahlungen der K GmbH in den Streitjahren 1993 und 1994 erfasste das FG als verdeckte Gewinnausschüttungen beim Kläger. Streitig ist, ob den Zahlungen ein Darlehen des Klägers zugrunde liegt. Auch hier stützte sich das FG auf Zeugenaussagen im Strafverfahren, ohne selbst Zeugen vernommen zu haben.
- 5** 3. In den Streitjahren 1994 bis 1997 rechnete das FG dem Kläger Einkünfte aus einer Kapitalanlage in Luxemburg zu. Diese Anlage erfolgte im Namen des Klägers. Aus Sicht des FG bestand kein Treuhandverhältnis zugunsten der G GmbH.
- 6** 4. Eine Einzahlung in 1996 wertete das FG nicht als Bareinlage, da der Kläger nicht nachweisen konnte, woher das Geld stamme.
- 7** Mit der gegen das Urteil gerichteten Nichtzulassungsbeschwerde rügt der Kläger Verfahrensfehler i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 8** Das FA beantragt, die Nichtzulassungsbeschwerde zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 9** II. Die Beschwerde ist teilweise begründet. Hinsichtlich der Streitjahre 1993 und 1994 beruht die Vorentscheidung auf einem Verfahrensfehler. Dieser führt insoweit zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG gemäß § 116 Abs. 6 FGO.
- 10** 1. Die Vorentscheidung ist hinsichtlich der Einkommensteuer 1993 und 1994 aufzuheben, weil das FG den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme verletzt hat.
- 11** a) Nach § 81 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das Gericht den Beweis in der mündlichen Verhandlung zu erheben. Der Sinn des Grundsatzes der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme und des aus ihm folgenden Gebots, Zeugen grundsätzlich selbst zu hören und sich nicht mit nur schriftlich übermittelten Bekundungen derselben zu begnügen, besteht darin, es dem Gericht zu ermöglichen, aufgrund des persönlichen Eindrucks von den Zeugen und durch kritische Nachfrage die Glaubhaftigkeit ihrer Aussagen zu überprüfen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Januar 1985 I R 30/81, BFHE 143, 117, BStBl II 1985, 305; vom 17. Mai 2005 VII R 76/04, BFHE 210, 70).
- 12** b) Zeugenprotokolle aus anderen Verfahren können im Finanzprozess grundsätzlich als Urkundsbeweis im finanzgerichtlichen Verfahren verwertet werden, wenn die Beteiligten damit einverstanden sind (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 18. November 1971 VIII 21/65, BFHE 104, 409, BStBl II 1972, 399; vom 22. Februar 1972 VII R 80/69, BFHE 105, 220, BStBl II 1972, 544; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 81 FGO Rz 27, m.w.N.).
- 13** Die Rechtsprechung lässt es damit zu, dass sich das FG die tatsächlichen Feststellungen, Beweiswürdigungen und rechtlichen Beurteilungen eines Strafverfahrens zu eigen machen kann, wenn und soweit es zu der Überzeugung gelangt ist, dass diese zutreffend sind und keine substantiierten Einwendungen gegen die Feststellungen des Strafurteils erhoben werden (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 13. Juli 1994 I R 112/93, BFHE 175, 489, BStBl II 1995, 198; vom 2. Dezember 2003 VII R 17/03, BFHE 204, 380; BFH-Beschlüsse vom 5. Februar 1993 VIII B 103/92, BFH/NV 1993, 351; vom 14. November 2003 VIII B 70/02, BFH/NV 2004, 513; vom 20. April 2006 VIII B 33/05, BFH/NV 2006, 1338; vom 17. März 2010 X B 120/09, BFH/NV 2010, 1240).
- 14** c) Das FG begeht aber einen Verfahrensfehler, wenn es Vernehmungsprotokolle aus anderen Verfahren als Zeugenbeweis bezeichnet und daher im Urteil nicht zum Ausdruck kommt, dass der unterschiedliche Beweiswert von Urkunden- und Zeugenbeweis vom FG gesehen und berücksichtigt wurde (vgl. zum Verwaltungsgerichtsprozess Böhm in Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1996, S. 427, 429).
- 15** 2. Im Streitfall verwies das FG zur Sachverhaltsaufklärung umfassend auf die Ergebnisse des Steuerstrafverfahrens sowie der Umsatzsteuerverfahren gegen den Kläger. Obwohl das FG in der mündlichen Verhandlung keine Zeugen vernommen hat, würdigte es in den Entscheidungsgründen auf S. 18 des Urteils die Aussage der Zeugin X, die diese im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren abgelegt hatte, als nachvollziehbar und glaubhaft. Ebenso werden --ohne tatsächliche Vernehmung in der mündlichen Verhandlung-- auf S. 22 die Aussagen weiterer Zeugen gewürdigt. Damit verstieß das FG gegen den Grundsatz der formellen Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme.
- 16** 3. Da das FG den protokollierten Zeugenaussagen wesentliches Gewicht beigelegt hat, beruht das Urteil auf dem Verfahrensverstoß. Die Möglichkeit, dass es ohne den Fehler anders ausgefallen wäre, lässt sich nicht mit Sicherheit ausschließen. Die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO liegen damit vor. Der Senat hält es für angezeigt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 116 Abs. 6 FGO).

III.

- 17** Hinsichtlich der Streitjahre 1996 und 1997 ist die Beschwerde unbegründet und daher zurückzuweisen.
- 18** 1. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor.
- 19** a) Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes i.V.m. § 96 Abs. 2 FGO gewährleisten den Verfahrensbeteiligten die Gelegenheit, sich zu den der Entscheidung zu Grunde liegenden Tatsachen und Beweisergebnissen zu äußern und ihre für wesentlich gehaltenen Rechtsansichten vorzutragen (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 119 Rz 10a, m.w.N.).

- 20** Eine unzulässige Überraschungsentscheidung liegt nach der Rechtsprechung nur vor, wenn das Gericht seine Entscheidung auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter nicht rechnen musste. Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt jedoch nicht, dass das Gericht die maßgebenden Rechtsfragen mit den Beteiligten umfassend erörtert oder sogar die einzelnen für die Entscheidung erheblichen (rechtlichen oder tatsächlichen) Gesichtspunkte im Voraus andeutet (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 1240, m.w.N.).
- 21** b) Nach diesen Grundsätzen liegt kein Verfahrensverstoß vor. Der Kläger trägt vor, er habe die mündliche Verhandlung lediglich als Vorbesprechung angesehen. Aus der Gerichtsakte des FG ergibt sich aber, dass das Gericht den Kläger bereits einige Monate vor der mündlichen Verhandlung aufforderte, genau bezeichnete Unterlagen beizubringen. Ferner wurde er ordnungsgemäß zur mündlichen Verhandlung geladen. Es sind keine Gründe ersichtlich, wonach der Kläger lediglich von einer Vorbesprechung ausgehen konnte. Insbesondere konnte der Kläger aus der unterlassenen Ladung von Zeugen keine Schlüsse ziehen, da es im Hinblick auf die oben unter II.1.b zitierte Rechtsprechung denkbar ist, dass das FG die Ergebnisse des Strafverfahrens im Wege des Urkundsbeweises hätte übernehmen können. Ein Urteil ist schließlich nicht deshalb Überraschungsentscheidung, weil es nicht den Erwartungen und Hoffnungen eines Beteiligten entspricht.
- 22** c) Soweit der Kläger das Unterlassen von Hinweisen nach § 76 Abs. 2 FGO rügt, fehlt es an Ausführungen, welche (weiteren) Anträge der Kläger gestellt hätte.
- 23** 2. In Wirklichkeit wendet sich der Kläger gegen die materielle Richtigkeit des angefochtenen Urteils. Im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde sind Einwände gegen die Richtigkeit des angefochtenen Urteils, die nur im Rahmen einer Revisionsbegründung relevant sein können, von vornherein unbeachtlich. Gleiches gilt hinsichtlich der vom Kläger behaupteten unzulänglichen Beweiswürdigung. Die Beweiswürdigung ist revisionsrechtlich ebenfalls dem materiellen Recht zuzuordnen (vgl. BFH-Beschluss vom 17. Januar 2006 VIII B 172/05, BFH/NV 2006, 799, m.w.N.) und kann daher im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde grundsätzlich nicht angegriffen werden.

#### IV.

- 24** Von einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

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