

**Umfang der Sachaufklärungspflicht im finanzgerichtlichen Verfahren; Anforderungen an die Substantiierung eines Beweisantrags**

**Gericht:** BFH

**Entscheidungsform:** Beschluss

**Datum:** 14.03.2018

**Referenz:** JurionRS 2018, 18842

**Aktenzeichen:** IV B 46/17

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Berlin-Brandenburg - 14.06.2017 - AZ: 11 K 11384/16

**Rechtsgrundlagen:**

FGO § 76 Abs. 1 , § 85 , § 116 Abs. 6 , § 118 Abs. 2

ZPO § 295 Abs. 1

ESTG § 4 Abs. 1 , Abs. 3 , § 5 Abs. 1 , § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, Nr. 1 Satz 3

AO § 140 , § 141

**Fundstellen:**

BB 2018, 1636-1639

BFH/NV 2018, 728-732

StX 2018, 380

---

**BFH, 14.03.2018 - IV B 46/17**

**Amtlicher Leitsatz:**

1. NV: Das FG ist grundsätzlich verpflichtet, einem Beweisantrag nachzukommen. Es kann darauf im Regelfall nur verzichten, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführers als wahr unterstellt werden kann oder das Beweismittel un erreichbar, unzulässig oder untauglich ist.
2. NV: Einem Beweisantrag ist wegen Unsubstantiiertheit nicht nachzukommen, wenn nicht angegeben wird, welche konkrete Tatsache durch welches Beweismittel nachgewiesen werden soll.
3. NV: Es hängt von der im Einzelfall bestehenden Mitwirkungspflicht des Beteiligten ab, in welchem Maße die Substantiierung eines Beweisantrags zu fordern ist. Es ist hierbei zu berücksichtigen, ob die Tatsachen, die als beweisbedürftig angesehen werden, dem Wissens- und Einflussbereich des Beweisführers zuzurechnen sind, der die Verletzung der Sachaufklärungspflicht rügt.
4. NV: Unsubstantiiert ist ein Beweisantrag auch dann, wenn das Beweisthema zwar eine konkrete, der Beweiserhebung zugängliche Tatsache bezeichnet, der Beweisantrag jedoch dazu dienen soll, unsubstantiierte Behauptungen zu stützen. Solche Behauptungen liegen etwa vor, wenn sie erkennbar ohne jede tatsächliche Grundlage erhoben worden sind oder sie ohne ein Eingehen auf sie entkräftende Gegenbehauptungen aufrechterhalten werden.

5. NV: Den Beteiligten trifft keine gesteigerte Substantiierungslast dahingehend, Umstände vortragen zu müssen, die sich im Wissensbereich einer dritten Person befinden, wenn er keine tatsächlichen Zugriffsmöglichkeiten auf die hierfür erforderlichen Informationen hat.

### **Redaktioneller Leitsatz:**

Ein Beweisantrag, dem in das Wissen eines Zeugen gestellt wird, dass den Beteiligten bereits bei Abgabe eines Schuldanerkenntnisses die Uneinbringlichkeit der Forderung bekannt gewesen sei, ist hinreichend substantiiert.

### **Tenor:**

Auf die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 14. Juni 2017 11 K 11384/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

### **Gründe**

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war im Streitjahr zusammen mit dem Beigeladenen Gesellschafter der A–GbR.
- 2 Mit notariell beurkundetem Schuldanerkenntnis vom 8. September 2003 erklärte B für die in den Niederlanden ansässige C–B.V., der A–GbR im Rahmen der Errichtung eines Ferienresorts 2 Mio. € nebst 6,5 % Zins hieraus seit dem 1. Dezember 2003 zu schulden. Die C–B.V. wurde am ... 2006 aus dem niederländischen Handelsregister gelöscht.
- 3 Die A–GbR gab für das Jahr 2004 zunächst keine Erklärung für die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften (Gewinnfeststellung) ab. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt —FA—) nahm eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen u.a. für 2004 vor und stellte die Einkünfte gesondert und einheitlich fest. Nach Durchführung einer Außenprüfung für die Jahre 2001 bis 2004 folgte das FA dem Prüfungsbericht vom 9. Januar 2008 und kam so u.a. zu der Auffassung, dass ein Betrag in Höhe des Schuldanerkenntnisses der C–B.V. noch im Veranlagungszeitraum 2003 als Betriebseinnahme zu berücksichtigen sei; es erhöhte die Einkünfte dort entsprechend.
- 4 In den Jahren bis einschließlich 2003 hatte die A–GbR ihren Gewinn noch auf Grundlage von Einnahmenüberschussrechnungen ermittelt. Am 29. Mai 2008 wurden ein Jahresabschluss der A–GbR für 2004 nebst Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2004 sowie eine nicht unterschriebene Feststellungserklärung für das Jahr 2004 bei dem FA eingereicht. Eine Forderung gegen die C–B.V. war in dem Jahresabschluss nicht aktiviert worden.
- 5 In dem Klageverfahren des Klägers u.a. gegen die Gewinnfeststellungsbescheide für die A–GbR für 2003 und 2004 änderte das Finanzgericht (FG) in einem vorangegangenen Verfahren mit Urteil vom 18. Februar 2015 11 K 11122/12 den Gewinnfeststellungsbescheid 2003 dahingehend, dass das Schuldanerkenntnis der C–B.V. nebst Zins nicht in diesem Jahr zu berücksichtigen sei, da der Gewinn für 2003 nicht nach dem Betriebsvermögensvergleich, der erst nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart im Jahr 2004 vorzunehmen sei, ermittelt werden dürfe. Wegen des im Finanzgerichtsverfahren geltenden Verböserungsverbots könne für das —gleichfalls dort anhängige— Jahr 2004 keine Berücksichtigung durch das FG erfolgen. Die gegen dieses Urteil gerichtete Nichtzulassungsbeschwerde wurde durch den Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 3. Februar 2016 IV B 84/15 als unzulässig verworfen.

- 6 Das FA änderte am 28. Juni 2016 den Gewinnfeststellungsbescheid 2004 für die A–GbR erneut und begründete diese Änderung zuletzt mit der Korrektornorm des § 174 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) . Es erhöhte wegen des Schuldanerkenntnisses der C–B.V. den Gewinn um 1.734.137,94 €. Der Kläger erhob hiergegen Klage vor dem FG mit dem Antrag, die Nichtigkeit des Änderungsbescheids feststellen zu lassen. Das FG lud den ehemaligen Mitgesellschafter des Klägers bei.
- 7 In der mündlichen Verhandlung vor dem FG beantragte der Prozessbevollmächtigte des Klägers, die in einem Schriftsatz zuvor benannten Zeugen zu den dort genannten Beweisthemen zu vernehmen und rügte die Rechtsverletzung des Klägers durch Unterlassen weiterer Sachaufklärung und Zeugenvernehmung, insbesondere zur wirtschaftlichen Situation der C–B.V.
- 8 Das FG wies die Klage mit Urteil vom 14. Juni 2017 ohne Beweisaufnahme als unbegründet ab. Der Gewinn der A–GbR sei im Streitjahr um die Forderung der A–GbR aus dem Schuldanerkenntnis der C–B.V. in Höhe von 1.734.137,94 € zu erhöhen. Eine Teilwertabschreibung sei zum maßgeblichen Bilanzstichtag 31. Dezember 2004 nicht vorzunehmen. Der Kläger sei seiner Feststellungslast hierfür nicht nachgekommen. Den verschiedenen Beweisangeboten des Klägers zu den wirtschaftlichen Verhältnissen der C–B.V. zum Bilanzstichtag sei nicht zu folgen. Es handele sich zum Teil um nicht entscheidungserhebliches, zum Teil um unsubstantiiertes Vorbringen und um Beweisausforschungsanträge. Da die A–GbR aufgrund ihrer Geschäftsbeziehung der C–B.V. näher stehe als das FA, hätte es dem Kläger obliegen, die Angaben über die wirtschaftlichen Verhältnisse der C–B.V. weiter zu konkretisieren. Die vorgenommene Gewinnerhöhung sei im Übrigen ohnehin als eine Schätzung gerechtfertigt. Die A–GbR habe ihre steuerlichen Mitwirkungspflichten verletzt. Das von der C–B.V. abgegebene Schuldanerkenntnis sei ein Beleg dafür, dass die A–GbR erhebliche und bisher nicht erklärte Erlöse aus dieser Geschäftsbeziehung erzielt habe. Die Revision ließ das FG nicht zu.
- 9 Gegen das Urteil wendet sich der Kläger in dem vorliegenden Verfahren mit der Nichtzulassungsbeschwerde. Neben einer Divergenzrüge wegen der vorgenommenen Schätzung macht der Kläger das Vorliegen von Verfahrensfehlern geltend. Das FG hätte die in dem Klageschriftsatz benannten Zeugen hören müssen. Es hätte insbesondere nicht seine Beweisangebote übergehen dürfen, B als Zeugin zur Zahlungsunfähigkeit der C–B.V. und damit der Wertlosigkeit des abgegebenen Schuldanerkenntnisses zu hören.

II.

- 10 Die Nichtzulassungsbeschwerde ist begründet. Die Unterlassung der Zeugenvernehmung der B stellt einen Verfahrensmangel dar (dazu unter 1.). Der Senat hebt das Urteil wegen des Verfahrensmangels auf und verweist die Sache nach § 116 Abs. 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurück an das FG (dazu unter 2.).
- 11 1. Das FG hat gegen seine Pflicht zur Aufklärung des Sachverhalts nach § 76 Abs. 1 FGO verstoßen, indem es die als Zeugin benannte B nicht gehört hat.
- 12 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 Beweisangebote 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 Beteiligten nicht angeboten worden sind (z.B. BFH-Beschluss vom 22. Juni 2016 III B 134/15 , Rz 11).
- 13 Stellt jedoch ein Verfahrensbeteiligter einen Beweis Antrag, dann ist das FG grundsätzlich verpflichtet, dem Beweis Antrag zu entsprechen. Das FG kann auf eine beantragte Beweiserhebung im Regelfall nur verzichten, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann oder das Beweismittel unerreichbar, unzulässig oder untauglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 3. Dezember 2009 VI R 58/07 , BFHE 227, 365, BStBl II 2010, 531, und BFH-Beschluss vom 12. März

2014 XI B 97/13 , Rz 12). Ein Beweisantrag besteht nach § 82 FGO i.V.m. § 373 der Zivilprozessordnung (ZPO) aus der Benennung der Zeugen und der Bezeichnung der Tatsachen, zu denen die Zeugen vernommen werden sollen (vgl. BFH-Urteil vom 19. Oktober 2011 X R 65/09 , BFHE 235, 304, BStBl II 2012, 345, Rz 99).

- 14** Ein FG muss einem solchen Beweisantrag nachkommen, wenn er substantiiert ist. Ein Beweisantrag ist dann unsubstantiiert, wenn nicht angegeben wird, welche konkrete Tatsache durch welches Beweismittel nachgewiesen werden soll (z.B. BFH-Beschluss vom 26. Juli 2016 III B 148/15 , Rz 11). In welchem Maße eine solche Substantiierung zu fordern ist, hängt von der im Einzelfall bestehenden Mitwirkungspflicht des Beteiligten ab. Dabei stehen der zumutbare Inhalt und die Intensität der richterlichen Ermittlungen notwendigerweise im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Beteiligten, die gemäß § 76 Abs. 1 Sätze 2 und 3 FGO eine Pflicht zur Förderung des finanzgerichtlichen Verfahrens haben. Zu berücksichtigen ist deshalb auch, ob die Tatsachen, über die Beweis erhoben werden soll, dem Wissens- und Einflussbereich des Beteiligten (Beweisführers) zuzurechnen sind, der die Verletzung der Sachaufklärungspflicht rügt. Unsubstantiiert ist z.B. ein Beweisantrag, der keine beweisbedürftigen Tatsachen benennt, nicht erkennen lässt, welche entscheidungserheblichen Tatsachen bezeugt werden sollen oder die unter Beweis gestellte Tatsache so ungenau bezeichnet, dass ihre Erheblichkeit nicht beurteilt werden kann, der das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme in Bezug auf einzelne konkrete Tatsachen nicht genau angibt oder so unbestimmt ist, dass im Grunde erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann und bei dem es sich deshalb um einen Beweisermittlungs- oder Beweisausforschungsantrag handelt ( BFH-Beschluss vom 12. März 2014 XI B 97/13 , Rz 13, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 15** Nicht hinreichend substantiiert ist ein Beweisantrag auch dann, wenn zwar das Beweisthema eine konkrete, der Beweiserhebung zugängliche Tatsache bezeichnet, der Beweisantrag jedoch dazu dienen soll, unsubstantiierte Behauptungen zu stützen, etwa solche, die erkennbar ohne jede tatsächliche Grundlage erhoben worden sind und ohne ein Eingehen auf sie entkräftende Gegenbehauptungen aufrechterhalten werden. Zwar kann eine Behauptung nicht schon dann als unerheblich behandelt werden, wenn sie nicht auf dem Wissen des Behauptenden, sondern auf einer Vermutung beruht. Denn ein Beteiligter wird häufig von einer entscheidungserheblichen Tatsache, die sich ihm als möglich oder wahrscheinlich darstellt, keine genaue Kenntnis haben. Wenn die Gegenseite der Vermutung aber mit einer plausiblen Erklärung entgegentritt, darf diese nicht einfach ignoriert werden. Dem Beteiligten ist es zuzumuten, sich hiermit auseinanderzusetzen, etwa greifbare Anhaltspunkte zu benennen, die für seine Vermutung oder gegen die Erklärung der Gegenseite sprechen ( Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. Januar 1988 7 CB 81/87 , unter 1.b aa). Eine vergleichbar verschärfte Verpflichtung zur konkreten, eingehenderen Beschreibung der tatsächlichen Umstände des Beweisantrags ist als gesteigerte Substantiierungslast dann anzunehmen, wenn eine Person aufgrund Zugriffs zu den hierfür benötigten Informationen konkretere Informationen geben kann (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 25. April 2002 IX ZR 313/99 , BGHZ 150, 353 , unter III.2. – zur Substantiierungslast des Insolvenzverwalters für tatsächliche Vorgänge aus der Sphäre des Insolvenzschuldners).
- 16** Für die Beurteilung der Frage, ob ein Beweisantrag ausreichend konkretisiert bzw. substantiiert ist, darf nicht isoliert ausschließlich dessen Wortlaut herangezogen werden. Vielmehr ist auch die prozessuale Vorgeschichte —insbesondere der Inhalt eingereicherter Schriftsätze und die darin enthaltenen Tatsachenbehauptungen— einzubeziehen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 26. Juli 2016 III B 148/15 , Rz 12, und vom 13. Dezember 2016 X B 23/16 , Rz 20).
- 17** b) Solche Ausnahmegründe liegen für die beantragte Vernehmung der B als Zeugin nicht vor. Deren Vernehmung ist für die Entscheidung des FG erheblich. Das Beweismittel ist auch nicht unzulässig, unerreichbar oder untauglich (aa). Der gestellte Beweisantrag ist zudem hinreichend substantiiert; es handelt sich nicht lediglich um einen Beweisermittlungs- oder Beweisausforschungsantrag (bb).
- 18** aa) Die unter Beweis gestellte fehlende Werthaltigkeit der Forderung der A–GbR gegen die C–B.V. zum 31. Dezember 2004 ist entscheidungserheblich.

- 19** (1) Der Kläger hat in der Klagebegründung vom 19. Dezember 2016 (auf S. 4) die "Uneinbringlichkeit" der aus dem Schuldanerkenntnis der C–B.V. resultierenden Forderung der A–GbR behauptet. Er trug vor, dass die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der C–B.V. schon zum Zeitpunkt der Abgabe des Schuldanerkenntnisses nicht haben erwarten lassen, dass die anerkannte Forderung bezahlt werden könne. Auch die Zahlung von Teilbeträgen sei nicht zu erwarten gewesen. Die C–B.V. habe im Jahr 2003 und in den Folgejahren bis zu ihrer Löschung aus dem Handelsregister im Jahr 2006 über kein relevantes Vermögen verfügt. Liquide Mittel seien nicht vorhanden gewesen.
- 20** (2) Vor dem Hintergrund der für die Prüfung der Rechtmäßigkeit der gerichtlichen Sachaufklärung maßgeblichen materiell-rechtlichen Rechtsauffassung des FG war die oben unter (1) genannte Behauptung des Klägers entscheidungsrelevant. Denn nach der Rechtsauffassung des FG war im Rahmen der für das Jahr 2004 vorzunehmenden Gewinnermittlung zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2004 die vorhandene Forderung zu erfassen und zum Nennwert zu bewerten, es sei denn, der Teilwert der Forderung wäre niedriger. Dies sei insbesondere bei Zahlungsunfähigkeit ihres Schuldners der Fall. Das FG hat also —nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Übrigen rechtlich zutreffend— darauf abgestellt, ob die C–B.V. zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2004 vermögenslos oder signifikant überschuldet war und damit eine Tilgung des Schuldanerkenntnisses ausscheiden musste.
- 21** (3) Es sind keine Gründe dafür ersichtlich, weshalb die Einvernahme der von dem Kläger benannten B zu diesem Beweisthema als Zeugin unzulässig bzw. dies unmöglich sein sollte.
- 22** bb) Entgegen der Ansicht des FG ist das genannte Beweisangebot des Klägers für die Feststellung der hierfür erforderlichen Tatsachen auch hinreichend konkret. Es liegt ein zulässiger Beweisantrag vor, nicht lediglich ein Beweisermittlungs- bzw. -ausforschungsantrag.
- 23** (1) Das FG bemängelt, der Kläger habe keine Einzeltatsachen vorgetragen, die die Zahlungsunfähigkeit oder –unwilligkeit der C–B.V. zum 31. Dezember 2004 belegten, sondern nur pauschale Behauptungen ohne Substanz und rein subjektive Einschätzungen abgegeben. Da der Kläger der C–B.V. aufgrund der vorhandenen Geschäftsbeziehungen der A–GbR zu der C–B.V. näher stehe als das FA, sei es ihm eher möglich und zumutbar, die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung darzulegen und unter Beweis zu stellen. Es sei jedoch nicht erkennbar, dass der Kläger sich bemüht habe, aus der Sphäre der C–B.V. substantiierte Angaben über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse zu erhalten. Es liege ein Ausforschungsbeweis antrag vor.
- 24** (2) Entgegen der Ansicht des FG hat der Kläger seinen Beweisantrag hinreichend konkret (substantiiert) formuliert.
- 25** In der Klageschrift führt er aus, B könne bezeugen, dass den Beteiligten bereits bei Abgabe des Schuldanerkenntnisses die Uneinbringlichkeit der Forderung über 2 Mio. € bekannt gewesen sei. Dies habe auch für die Zahlung von Teilbeträgen gegolten. Die C–B.V. habe weder im Jahr 2003 noch in den Folgejahren bis zu ihrer Löschung aus dem Handelsregister im Jahr 2006 über relevantes Vermögen verfügt. Liquide Mittel seien nicht vorhanden gewesen.
- 26** Damit hat der Kläger einen zulässigen Beweisantrag gestellt, da er eine Zeugin zur Vernehmung über eine Tatsache benannt hat. Diese Tatsache liegt darin, dass die C–B.V. zwischen dem Jahr 2003 bis zu ihrer Auflösung im Jahr 2006 durchgängig, und damit auch zum maßgeblichen Bilanzstichtag am 31. Dezember 2004, über kein hinreichendes Vermögen verfügte, um das Schuldanerkenntnis über 2 Mio. € ganz oder in Teilbeträgen zu tilgen. Das FG wäre in der Lage gewesen, einen entsprechenden Beweisbeschluss zu fassen und die zu diesem Beweisthema geladene Zeugin —ggf. unter der weiteren Auflage, vorhandenes Buchhaltungsmaterial und Gewinnermittlungen der C–B.V. einzusehen (vgl. § 85 FGO) — hierüber zu vernehmen. Der Kläger hat damit unter Beweis gestellt, dass die Schuldnerin C–B.V. zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2004 vollständig vermögenslos war.

- 27 (3) Dieser Beweisantrag ist auch nicht deshalb unzulässig, weil der Kläger einen "ins Blaue hinein gestellten Ausforschungsbeweisantrag" gestellt hätte (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Mai 2007 I B 120/06, BFH/NV 2007, 1686, unter II.2.) oder eine Behauptung aufgestellt hätte, die "aus der Luft gegriffen ... und durch keine greifbaren tatsächlichen Anhaltspunkte gestützt" würde (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2001 VIII B 132/00, BFH/NV 2002, 661, unter 2.b).
- 28 Den Kläger trifft keine erhöhte Substantiierungslast dahingehend, die Umstände vortragen zu müssen, die sich im Wissensbereich einer dritten Person, der C–B.V., befinden. So kann von ihm auf Grundlage der Feststellungen des FG nicht verlangt werden, eine abschließende Vermögensübersicht der C–B.V. zum 31. Dezember 2004 vorzulegen. Denn es ist keine tatsächliche Zugriffsmöglichkeit des Klägers auf Informationen betreffend den Vermögensstand der C–B.V. zum 31. Dezember 2004 zu erkennen. Weder ist er deren Geschäftsführer noch hat das FG festgestellt, dass er als Anteilsinhaber entsprechende Auskunftsrechte haben könnte. Aufgrund der durch das FG festgestellten Auflösung der C–B.V. im Jahr 2006 liegt es vielmehr nahe, dass diese Informationen mangels fortbestehenden Geschäftsbetriebs eher schwer zu erhalten sein würden.
- 29 Die durch das FG angenommene, durch ihre frühere —jedenfalls noch im Jahr 2003 bestehende— Geschäftsbeziehung vermittelte Nähe der A–GbR zu der C–B.V. kann keine erhöhte Substantiierungslast für das vorliegende, ab Dezember 2016 durchgeführte Finanzstreitverfahren des Klägers begründen. Die C–B.V. wurde bereits im Jahr 2006 aufgelöst. Im Übrigen hat das FG auch nicht dargetan, weshalb die frühere Geschäftsbeziehung einen Auskunftsanspruch über die Vermögenssituation des Vertragspartners zu einem bestimmten Zeitpunkt begründen könnte.
- 30 Der Kläger hat zudem in erheblichem Umfang tatsächliche Begleitumstände für die behauptete Vermögenslosigkeit der C–B.V. zum 31. Dezember 2004 vorgetragen. Er hat Tatsachen dargelegt, die als Hilfstatsachen den Schluss auf die in dem Beweisantrag genannte Tatsache stützen können. Auch wenn dieser Schluss von den Hilfstatsachen auf die primäre Tatsachenbehauptung des Beweisantrags nicht zwingend erscheint, überspannt das FG die Anforderungen an die Substantiierung, wenn es die in diese Schilderungen von Begleitumständen eingebundene Tatsachenbehauptung als unsubstantiiert und damit als unzulässigen Beweisantrag erachtet. So legt der Kläger —soweit erkennbar unwidersprochen durch das FA— dar, dass das mit der A–GbR vereinbarte Projekt eines Ferienresorts die einzige geschäftliche Tätigkeit der C–B.V. dargestellt habe. Dieses Projekt sei bereits im August 2003 endgültig gescheitert. Weiterhin legt er dar, dass bereits im Dezember 2003 die Geschäftsführerin der C–B.V. erklärt habe, die C–B.V. benötige "noch in dieser Woche" 20.000 €, sonst "geht trotz allen pos. Umstandes das Licht aus". Weiterhin legt er Presseartikel vor, wonach am ... Juni 2003, am ... August 2003 und am ... März 2004 von verschiedener Stelle aus öffentlich Zweifel an der Bonität der C–B.V. geäußert werden. In dem letztgenannten Artikel wird bemängelt, dass die C–B.V. über Monate nicht die von ihr in Höhe von 2.500 € zu erbringenden Vorleistungen getragen habe. Schließlich legt der Kläger einen Presseartikel vom ... Januar 2005 vor, aus dem sich ergibt, dass sich die C–B.V. seit Monaten nicht bei der Verwaltungsbehörde gemeldet habe und das Projekt der C–B.V. nicht verwirklicht worden sei. Zuletzt legt der Kläger einen Auszug aus dem niederländischen Handelsregister vor, aus dem sich die Auflösung der C–B.V. am ... 2006 ergibt.
- 31 Diese Umstände, an deren Richtigkeit das FG im Übrigen auch keine Zweifel äußert, legen den Schluss nahe, dass die C–B.V. im streitigen Zeitpunkt 31. Dezember 2004 nicht in der Lage war, das abgegebene Schuldanerkenntnis über 2 Mio. € bzw. die durch das FA angesetzte Forderung von über 1,7 Mio. € ganz oder auch nur teilweise zu erfüllen. Jedenfalls —und dies genügt für die Verpflichtung des FG, die beantragte Zeugenvernehmung durchzuführen— ist der entsprechende Beweisantrag hinreichend substantiiert.
- 32 c) Der Kläger hat sein Recht, das Übergehen der Beweisanträge zu rügen, auch nicht durch Rügeverlust verloren.
- 33 Zwar geht ein solches Rügerecht gemäß § 295 Abs. 1 ZPO i.V.m. § 155 Satz 1 FGO verloren, wenn das Übergehen eines Beweisantrags von dem betroffenen Beteiligten nicht in der nächsten

mündlichen Verhandlung gerügt wird, sofern für diesen Beteiligten erkennbar war, dass das FG die beantragte Beweisaufnahme nicht durchführen wird (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 2. Oktober 2013 III B 56/13 , Rz 16 ff., und vom 11. April 2016 X B 77/15 , Rz 14). Der Kläger hat jedoch ausweislich des Protokolls über die mündliche Verhandlung vor dem FG am 14. Juni 2017 das Unterlassen der Beweisaufnahme gerügt.

- 34** 2. Der Senat hebt nach § 116 Abs. 6 FGO das angegriffene Urteil auf und verweist die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.
- 35** Die Zurückverweisung nach § 116 Abs. 6 FGO ist auch dann ermessensgerecht, wenn neben dem Verfahrensmangel noch weitere Zulassungsgründe geltend gemacht werden und auch im Falle der Zulassung das Revisionsverfahren voraussichtlich zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG führt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 23. Dezember 2004 III B 160/03 , BFH/NV 2005, 1075, unter 3., und vom 27. März 2007 I B 94/06 , BFH/NV 2007, 1669, unter II.3.).
- 36** Dies ist vorliegend anzunehmen. Denn auch im Falle der Zulassung der Revision wegen anderer Rügen müsste der Senat wegen des auch hier durchgreifenden Verfahrensfehlers und des damit einhergehenden Mangels an wirksam festgestellten Tatsachen ( § 118 Abs. 2 FGO ) eine Zurückverweisung an das FG vornehmen.
- 37** 3. Für das weitere Verfahren weist der Senat —ohne Bindungswirkung für das FG— auf Folgendes hin:
- 38** a) Das FG ist bisher davon ausgegangen, dass die A–GbR im Streitzeitraum freiwillig von der in den vorangegangenen Jahren praktizierten Gewinnermittlung nach Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zum Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 , § 5 Abs. 1 EStG übergegangen sei. Die Voraussetzungen hierfür wurden bisher jedoch nicht festgestellt.
- 39** Das FG geht offensichtlich davon aus, dass die A–GbR keiner Buchführungspflicht nach §§ 140 , 141 AO i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG unterliegt. Nicht buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen, die auch nicht freiwillig Bücher führen und keine Abschlüsse machen, steht das Recht zu, zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und nach § 4 Abs. 3 EStG zu wählen. Das Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich hat ein solcher Steuerpflichtiger aber erst dann wirksam ausgeübt, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine kaufmännische Buchführung einrichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht. Die erforderliche Eröffnungsbilanz ist zeitnah aufzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 19. Oktober 2005 XI R 4/04 , BFHE 211, 262, BStBl II 2006, 509 [BFH 19.10.2005 - XI R 4/04] , unter II.2.). Hat der Steuerpflichtige demgegenüber nur die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufgezeichnet, so hat er aufgrund dieser tatsächlichen Handhabung sein Wahlrecht im Sinne einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgeübt ( BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 57/07 , BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.2.b bb).
- 40** Hierzu fehlen Feststellungen. Aus den vorgelegten Steuerakten ergibt sich indes, dass erst mit Schreiben des steuerlichen Beraters der A–GbR vom 29. Mai 2008 eine als Eröffnungsbilanz bezeichnete Aufstellung vorgelegt wurde. Diese ist nicht unterzeichnet und wurde zusammen mit einer —ebenfalls nicht unterzeichneten— Feststellungserklärung für 2004 vorgelegt, die auf den 30. November 2005 datiert wurde (Blatt 112, 122, 131 ff. des Rechtsbehelfsordners 1). All dies spricht dafür, dass eine Eröffnungsbilanz nicht zeitnah aufgestellt wurde. In einem solchen Fall kann nicht von einem Übergang zur Gewinnermittlung nach einem Betriebsvermögensvergleich ausgegangen werden.
- 41** In diesem Fall erübrigt sich nicht nur die Frage nach der Teilwertabschreibung einer Forderung, sondern auch die Fragen, ob die vorgelegten Jahresabschlüsse nur Entwürfe oder verbindlich sein sollten und welche Person(–en) zu diesem Zeitpunkt verbindlich Jahresabschlüsse für die A–GbR aufstellen durften. Hierfür wären die Urteile des Landgerichts Cottbus vom ... und des Brandenburgischen Oberlandesgerichts vom ... zu beachten, wonach der Kläger durch Kündigung

vom ... 2005 wirksam aus der A-GbR ausgeschlossen wurde. Aus den Akten ergeben sich allerdings noch Hinweise auf das Vorhandensein des möglichen (Mit-) Gesellschafters D ab diesem Zeitpunkt (dazu das Schreiben des Beigeladenen vom 23. Juli 2008 und der vorgelegte Beschluss einer Gesellschafterversammlung vom ... 2005, Feststellungsakte 2008).

- 42** Fehlt es an einem wirksamen Übergang zur Gewinnermittlung nach dem Betriebsvermögensvergleich, so stellt sich auch nicht die Frage nach dem erforderlichen Ansatz eines Übergangsgewinns (dazu jeweils m.w.N. einerseits Schmidt/Heinicke, EStG, 36. Aufl., § 4 Rz 663 [erstes Jahr der geänderten Gewinnermittlung] und andererseits Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, vor §§ 4 bis 7 EStG, Rz 70 [im letzten Jahr der Einnahmenüberschussrechnung]).
- 43** b) Sollte nach alledem gleichwohl die Beweisaufnahme über den Wert der Forderung erforderlich sein, so erscheint es naheliegend, auch den benannten Zeugen E zu der unter Beweis gestellten Tatsache als Zeuge zu laden, dass das Schuldanerkenntnis bei seiner Abgabe wertlos war und in der Folgezeit wertlos blieb (vgl. Klageschrift vom 19. Dezember 2016, S. 15, 2. Absatz).
- 44** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung einschließlich der Entscheidung über die Erstattungsfähigkeit von Aufwendungen des Beigeladenen auf das FG ergibt sich aus § 143 Abs. 2 , § 139 Abs. 4 FGO .
- 45** 5. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.