

Gericht:	BFH 9. Senat	Normen:	§ 76 Abs 1 S 1 FGO, § 96 Abs 2 FGO, § 115 Abs 2 Nr 1 FGO, § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1 FGO, § 115 Abs 2 Nr 3 FGO, Art 103 Abs 1 GG
Entscheidungsdatum:	24.07.2026		
Aktenzeichen:	IX B 12/26		
ECLI:	ECLI:DE:BFH:2026:B.240726.IXB12.26.0		
Dokumenttyp:	Beschluss		

Nichtzulassungsbeschwerde: Verletzung der Sachaufklärungspflicht; richterliche Hinweispflicht; Darlegung der Zulassungsgründe bei einem auf mehrere Rechtsgründe gestützten Urteil

1. NV: Dass seitens des Finanzgerichts (FG) im angefochtenen Urteil eine für die Klägerin nachteilige Rechtsauffassung vertreten wird, löst keine Hinweispflicht des FG aus.

2. NV: Ist das angegriffene FG-Urteil nebeneinander (kumulativ) auf mehrere Rechtsgründe gestützt, von denen jeder für sich das Urteil trägt, muss für jede der selbständig tragenden Erwägungen ein Zulassungsgrund dargelegt werden und vorliegen.

Verfahrensgang

vorgehend FG Düsseldorf, 26. November 2025, Az: 7 K 1745/22 K, Urteil

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 26.11.2025 - 7 K 1745/22 K wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet. Es liegt kein Grund für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vor.
- 2 Die Revision ist weder wegen der von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) gerügten Verfahrensmängel nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO (dazu unter 1.) noch wegen grundsätzlicher Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO oder zur Fortbildung des Rechts nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO (dazu unter 2.) zuzulassen.

- 3 1. Die geltend gemachten Verfahrensfehler liegen nicht vor.
- 4 a) Das Finanzgericht (FG) hat seine Pflicht zur Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht verletzt.
- 5 aa) Das FG ist nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verpflichtet, von Amts wegen den Sachverhalt zu erforschen und ihn unter allen ernstlich in Betracht kommenden rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen. Diese Pflicht beinhaltet zwar nicht, jeder fernliegenden Erwägung nachgehen zu müssen. Wohl aber muss das FG die sich im Einzelfall aufdrängenden Überlegungen auch ohne entsprechenden Hinweis der Beteiligten anstellen und entsprechende Aufklärungsmaßnahmen treffen (Senatsbeschluss vom 12.01.2023 - IX B 81/21, Rz 13).
- 6 Die Rüge mangelnder Sachaufklärung des FG durch Nichterhebung angebotener oder sich aufdrängender Beweise gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO setzt voraus, dass die Klägerin die ermittlungsbedürftigen Tatsachen (Beweisthemen), die angebotenen Beweismittel, die genauen Fundstellen (Schriftsatz oder Terminsprotokoll, in denen die Beweismittel benannt worden sind, die das FG nicht erhoben hat), das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme, inwieweit das Urteil des FG aufgrund dessen sachlich-rechtlicher Auffassung auf der unterbliebenen Beweisaufnahme beruhen kann, darlegt und ausführt, dass --sofern die Voraussetzungen des § 295 der Zivilprozessordnung (ZPO) gegeben sind-- bei nächster sich bietender Gelegenheit die Nichterhebung der Beweise gerügt worden ist oder dass die Absicht des FG, die angebotenen Beweise nicht zu erheben, nicht rechtzeitig erkennbar war, um dies noch vor dem FG rügen zu können (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.03.2020 - VIII B 30/19, Rz 9, sowie Senatsbeschluss vom 12.01.2023 - IX B 81/21, Rz 14).
- 7 bb) Daran gemessen liegt eine Verletzung der Sachaufklärung nicht vor. Die fachkundig vertretene Klägerin hat zunächst im Verfahren vor dem FG ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung keine weiteren Beweismittel benannt. Die Frage der Sanierungsabsicht und der Sanierungsbedürftigkeit waren Gegenstand des außergerichtlichen Verwaltungsverfahrens und des gerichtlichen Schriftsatz austauschs im erstinstanzlichen Verfahren. Der Klägerin war mithin bereits vor der Bekanntgabe der schriftlich begründeten Entscheidung bekannt, dass es auf diese Gesichtspunkte entscheidungserheblich ankommt. Gleichwohl hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem FG Beweisanträge nicht gestellt. Mit diesem Verzicht auf eine Beweisaufnahme hat die Klägerin zu erkennen gegeben, dass es aus ihrer Sicht einer weiteren Sachaufklärung zu diesen Fragen nicht bedurfte.
- 8 Dem FG hat sich eine weitere Beweisaufnahme auch nicht aufgedrängt. Die aus Sicht des Gerichts einzig offene Tatsachenfrage wurde mit Aufklärungsverfügung vom 05.11.2025 und der Antwort der Klägerin vom 13.11.2025 geklärt. Aus Sicht des Gerichts waren die für die Entscheidung notwendigen Tatsachen unstreitig und nur deren Würdigung zwischen den Beteiligten umstritten. Vor diesem Hintergrund war es für das FG nachvollziehbar, dass in der mündlichen Verhandlung keine Beweisaufnahme beantragt worden war. Soweit die Klägerin auf weitere Beweise wie die Zeugenvernehmung des Geschäftsführers der X-Gesellschaft S.A. verweist, verkennt sie, dass sie hinsichtlich der Voraussetzungen des § 3a des Einkommensteuergesetzes (EStG) die objektive Darlegungs- und Beweislast trifft (vgl. BFH-Beschluss vom 09.08.2024 - X B 94/23, BFHE 286, 312, BStBl II 2025, 145, Rz 39). Im erstinstanzlichen Verfahren erfolgten jedoch keine Hinweise, dass eine Zeugenvernehmung des Geschäftsführers der X-Gesellschaft S.A. weitere entscheidungserhebliche Tatsachen in das Verfahren einführen würde. Hinsichtlich der Geschäftsberichte der Tochtergesellschaften liegt eine unterlassene Sachaufklärung bereits des-

wegen nicht vor, weil das FG im Rahmen seiner tatsächlichen Würdigung nicht isoliert auf die Klägerin abgestellt hat, sondern auf den gesamten Unternehmensverbund.

- 9 b) Die von der Klägerin gerügte Verletzung des rechtlichen Gehörs ist nicht gegeben. Es liegt weder eine Überraschungsentscheidung vor noch hat das FG seine richterliche Hinweispflicht verletzt.
- 10 aa) Der Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes und § 96 Abs. 2 FGO verpflichtet das Gericht unter anderem, die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern des Vorbringens auseinanderzusetzen. Darüber hinaus gebietet es der Anspruch auf rechtliches Gehör, für die Prozessbeteiligten überraschende Entscheidungen zu unterlassen. Eine Überraschungsentscheidung liegt vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten oder nicht bekannten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste. Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn ein entscheidungserheblicher Umstand vom FG erst mit dem Endurteil in das Verfahren eingebracht wird (z.B. Senatsbeschlüsse vom 23.02.2017 - IX B 2/17, Rz 15, und vom 20.07.2022 - IX B 9/21, Rz 14).
- 11 bb) Danach ist eine Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht erkennbar. Das FG hat das schriftsätzliche Vorbringen der Klägerin und die Äußerungen in der mündlichen Verhandlung zur Kenntnis genommen. Die Frage der Voraussetzungen des § 3a EStG war während des gesamten gerichtlichen Verfahrens Gegenstand der Erörterungen. So hatte die Klägerin bereits in ihrer Klagebegründung vom 17.10.2022 zur Sanierungsabsicht und zur Sanierungsbedürftigkeit vorgetragen. Die Klägerin konnte sich dazu im erstinstanzlichen Verfahren äußern und hat dies auch getan. Dass die im Urteil angeführten Gesichtspunkte entscheidungserheblich waren, war für die Klägerin nicht überraschend. Dem steht nicht entgegen, dass im Protokoll der mündlichen Verhandlung keine Erörterung der Sanierungsabsicht und Sanierungsbedürftigkeit aufgezeichnet ist. Insoweit handelt es sich nicht um einen protokollierungspflichtigen Umstand im Sinne von § 94 FGO i.V.m. § 160 ZPO.
- 12 cc) Daher ist auch eine Verletzung der richterlichen Hinweispflicht nicht erkennbar. Das FG hat seine Entscheidung auf Tatsachen gestützt, die während des gesamten Verfahrens den Prozessbeteiligten bekannt und unstreitig waren. Die entscheidungserheblichen Rechtsfragen waren den Prozessbeteiligten von Beginn an bekannt. Dass seitens des FG im angefochtenen Urteil eine für die Klägerin nachteilige Rechtsauffassung vertreten wird, löst keine Hinweispflicht des FG aus.
- 13 2. Die von der Klägerin in ihrer Beschwerdebegründung im Rahmen der geltend gemachten Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 Alternative 1 FGO gestellten Rechtsfragen sind in einem Revisionsverfahren nicht klärungsfähig.
- 14 a) Ob die für die Zulassung maßgebliche Rechtsfrage im anschließenden Revisionsverfahren klärungsfähig ist, bestimmt sich danach, ob die Frage für das FG entscheidungserheblich war. Das ist nur dann der Fall, wenn eine Aussage zu dieser Rechtsfrage erforderlich war, um die vom FG getroffene Entscheidung zu begründen. Ist das angegriffene Urteil des FG nebeneinander (kumulativ) auf mehrere Rechtsgründe gestützt, von denen jeder für sich das Urteil trägt,

so ist eine Rechtsfrage, die sich nur im Hinblick auf eine dieser Erwägungen stellt, nicht entscheidungserheblich, es sei denn, dass auch im Hinblick auf die anderen Rechtsgründe die Zulassung der Revision gerechtfertigt wäre. In einem solchen Fall muss daher für jede der selbständig tragenden Erwägungen des FG ein Zulassungsgrund dargelegt werden und vorliegen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 06.03.2006 - X B 102/05, BFH/NV 2006, 1134; vom 13.07.2006 - VII B 296/05, BFH/NV 2006, 1799, unter II., und Senatsbeschluss vom 15.05.2024 - IX B 1/24, Rz 2; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 116 Rz 27b).

- 15 b) Die Klägerin beruft sich mit ihrer Nichtzulassungsbeschwerde auf die Zulassungsgründe der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und der Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO). Mit diesen Zulassungsgründen richtet sie sich allein gegen die Abweisung der Klage wegen des Fehlens der Sanierungsabsicht im Sinne von § 3a Abs. 2 EStG. Das FG hat die Klage hingegen nicht allein als unbegründet abgewiesen, weil die Sanierungsabsicht fehlte, sondern auch die Sanierungsbedürftigkeit zur Überzeugung des FG nicht vorlag. Die angefochtene Entscheidung ist damit für die Annahme der Unbegründetheit auf zwei unterschiedliche Rechtsgründe gestützt. Die Klägerin hat gleichwohl --über die zwar gerügten, aber nicht vorliegenden Verfahrensmängel hinaus-- die Zulassungsgründe der grundsätzlichen Bedeutung und der Fortbildung des Rechts nur für die Frage der Sanierungsabsicht geltend gemacht.
- 16 3. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weitergehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.
- 17 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.