

## Verfahrensgang

FG Sachsen, Urt. vom 08.05.2024 – 2 K 147/20

**BFH, Beschl. vom 10.11.2025 – V B 26/24, [IPRspr 2025-157](#)**

## Rechtsgebiete

Allgemeine Lehren → Ermittlung, Anwendung und Revisionsfähigkeit ausländischen Rechts

Vertragliche Schuldverhältnisse → Allgemeines Vertragsrecht

## Leitsatz

*Wird eine Verfahrensrüge erhoben, die sich auf die Pflicht des Finanzgerichts (FG) zur Ermittlung des ausländischen Rechts bezieht, ist zu prüfen, ob das FG die Ermittlungen frei von Verfahrensmängeln durchgeführt hat, insbesondere das ihm eingeräumte Ermessen pflichtgemäß ausgeübt und die ihm eröffneten Erkenntnisquellen genutzt hat. Die Voraussetzungen einer solchen Verfahrensrüge sind gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung darzulegen (Anschluss an Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 11.03.2025 – VIII B 5/24, BFH/NV 2025, 530, Rz 18).*

## Rechtsnormen

ABGB (Österr.) § 869; ABGB (Österr.) § 914; ABGB (Österr.) § 915; ABGB (Österr.) § 1375;

ABGB (Österr.) § 1497

AO § 90

BGB § 133; BGB § 157

EGBGB Art. 27; EGBGB Art. 32

FGO § 76; FGO § 82; FGO § 115; FGO § 116; FGO § 155

ZPO § 293; ZPO § 404; ZPO § 412

## Aus den Entscheidungsgründen:

II.

[2] Die Beschwerde des Klägers, mit der er Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) und einen qualifizierten Rechtsfehler im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO geltend macht, ist unbegründet. Soweit ein Zulassungsgrund überhaupt in einer § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechenden Form dargelegt wurde, liegt ein solcher jedenfalls nicht vor.

[3] 1. ... [4] a) ... [5] b) ... [6] c) ... [8] 2. Soweit der Kläger geltend macht, das FG habe gegen seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) im Hinblick auf die Ermittlung des Inhalts des anzuwendenden Rechts der Republik Österreich (Österreich) verstoßen, führt dies ebenso nicht zur Zulassung der Revision.

[9] a) Unterliegt ein Vertrag gemäß den Vorschriften des Internationalen Privatrechts ausländischem Recht, ist die Auslegung des Vertrags nach jenem ausländischen Recht vorzunehmen. Denn das auf einen Vertrag anzuwendende Recht (Vertragsstatut) ist maßgebend für die Vertragsauslegung (Art. 32 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 Satz 1 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuche in der zu dem Zeitpunkt des Abschlusses des streitgegenständlichen Vertrags im Juni 2009 geltenden Fassung). Die bei der Vertragsauslegung anzuwendenden Auslegungsmethoden sind danach dem ausländischen Recht zu entnehmen. Die §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs finden keine Anwendung. Den von den Vertragsparteien im Vertragstext verwendeten Rechtsbegriffen ist die Bedeutung beizumessen, die ihnen nach der ausländischen Rechtsordnung zukommt. Das deutsche Gericht hat das ausländische Recht so anzuwenden, wie es die Gerichte des ausländischen Staates auslegen und anwenden (BFH-Beschluss vom 20.09.2022 – VIII B 82/21 ([IPRspr 2022-13](#)), BFH/NV 2022, 1295, Rz 22).

[10] b) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung ist es Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebende ausländische Recht gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung (ZPO) von Amts wegen zu ermitteln. Wie es dies tut, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen. Die Anforderungen an Umfang und Intensität der Ermittlungspflicht des Tatrichters lassen sich nur in sehr

eingeschränktem Maße generell-abstrakt bestimmen. Jedenfalls sind an die Ermittlungspflicht umso höhere Anforderungen zu stellen, je komplexer oder je fremder das anzuwendende Recht im Vergleich zum eigenen ist. Gleiches gilt, wenn die Beteiligten zur ausländischen Rechtspraxis detailliert und kontrovers vortragen. Der Umstand, dass das ausländische Recht gegebenenfalls sehr komplex ist, kann das FG von dieser Ermittlungspflicht nicht entbinden (z.B. BFH-Urteil vom 24.05.2023 – X R 28/21 ([IPRspr 2023-7](#)), BFHE 280, 494, BStBl II 2025, 230, Rz 47).

[11] Wird eine Verfahrensrüge erhoben, die sich auf die Pflicht des FG zur Ermittlung des ausländischen Rechts bezieht, ist zu prüfen, ob das FG die Ermittlungen frei von Verfahrensmängeln durchgeführt hat, insbesondere das ihm eingeräumte Ermessen pflichtgemäß ausgeübt und die ihm eröffneten Erkenntnisquellen genutzt hat. Die Voraussetzungen einer solchen Verfahrensrüge sind gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO darzulegen (BFH-Beschluss vom 11.03.2025 – VIII B 5/24, BFH/NV 2025, 530, Rz 18).

[12] c) Weiter steht auch die Zuziehung eines Sachverständigen im pflichtgemäßen Ermessen des FG, während das Gericht die von den Verfahrensbeteiligten angebotenen Beweise grundsätzlich erheben muss. Hat es die nötige Sachkunde selbst, braucht es einen Sachverständigen nicht hinzuzuziehen. Das dem Tatsachengericht bei der Bestimmung von Art und Zahl einzuholender Sachverständigengutachten nach § 82 FGO i.V.m. §§ 404, 412 ZPO zustehende Ermessen wird nur dann verfahrensfehlerhaft ausgeübt, wenn das Gericht von der Einholung gutachtlicher Stellungnahmen absieht, obwohl sich ihm die Notwendigkeit dieser zusätzlichen Beweiserhebung hätte aufdrängen müssen. Verfügt das Gericht ausnahmsweise über die nötige Sachkunde, muss es diese in den Entscheidungsgründen darlegen. Aus den Urteilsgründen muss hervorgehen, auf welchen Kenntnissen und Erfahrungen die Sachkunde des Gerichts beruht und dass nicht sachkundigen Richterinnen und Richtern die erforderliche Sachkunde vermittelt worden ist (BFH-Beschluss vom 14.05.2024 – IV B 35/23, BFH/NV 2025, 385, Rz 3).

[13] d) Danach liegt --soweit überhaupt hinreichend dargelegt-- im Streitfall kein Verfahrensmangel vor.

[14] aa) Nach den Verhältnissen des Streitfalls liegt kein Ermessensfehler des FG vor. Das FG führt aus, eine Beweisaufnahme sei nicht erforderlich, da das Gericht selbst das österreichische Recht erfassen und anwenden könne. Im Folgenden bezieht sich das FG auf Regelungen des österreichischen Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuchs (ABGB), insbesondere zur Aufrechnung sowie zu Allgemeinen Geschäftsbedingungen, zitiert Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs von Österreich zu diesen Vorschriften und schließt hieraus, dass die Voraussetzungen einer Aufrechnungslage nach österreichischem Recht nicht vorlägen. Diese Entscheidung hat das FG noch ermessensfehlerfrei getroffen.

[15] (1) Im finanzgerichtlichen Verfahren hatte der Kläger hierzu in seinem Schriftsatz vom 29.05.2020 vorgebracht, das Aufrechnungsverbot sei nach österreichischem Recht als bei Allgemeinen Geschäftsbedingungen unzulässige und widersprüchliche Klausel unwirksam. Zudem hat er in seinem Schriftsatz vom 31.08.2020 auf die Auslegung von Verträgen nach § 914 ABGB hingewiesen und eingehend ausgeführt, die Vertragsparteien hätten den Vertrag im Hinblick auf das Aufrechnungsverbot anders gelebt als vertraglich vorgesehen. Weiter hätten die vorgenommenen Aufrechnungen Forderungen der Jahre 2009 und 2010 betroffen, die 2012 noch nicht verjährt gewesen seien. Dass die Aufrechnungserklärung erst im Jahr 2017 erfolgt sei, habe nach österreichischem Recht nicht entgegengestanden. Nur die Forderung des Klägers müsse als Gegenforderung "richtig" sein, für die Hauptforderung der S GmbH genüge deren Erfüllbarkeit. Ferner trug er in seinem Schriftsatz vom 19.12.2023 vor, dass die vorbehaltlosen Zahlungen der S GmbH nach österreichischem Recht ein Anerkenntnis des Schuldners darstellten (§§ 1375, 1497 ABGB).

[16] Das FA hat sich in seinen Schriftsätzen vom 14.08.2023 und vom 30.11.2023 zur österreichischen Regelung zur Ungewöhnlichkeit von Klauseln in Allgemeinen Geschäftsbedingungen und zu den Voraussetzungen einer Aufrechnung nach österreichischem Recht (Forderung, Gegenforderung, Wirksamkeit des Aufrechnungsverbots [mangels abweichender Vereinbarung, Verjährung der Forderungen des Klägers]) geäußert.

[17] Wegen der Unsicherheit in Bezug auf die Rechtslage nach österreichischem Recht hat das FA -- nicht aber, wie der Kläger meint, das FG-- in seinem Schriftsatz vom 25.04.2024 auf die Notwendigkeit eines Sachverständigengutachtens hingewiesen. Der Kläger hat sich dem mit seinem Schriftsatz vom

30.04.2024 lediglich nicht verschlossen, da "unstreitig sein dürfte, dass keiner der am Verfahren Beteiligten über umfassende Kenntnisse des Zivilrechts der Republik Österreich verfüg[e]".

[18] (2) Noch ermessensfehlerfrei hat das FG von der Einholung eines Sachverständigengutachtens zu den Voraussetzungen einer Aufrechnung nach österreichischem Recht abgesehen und seine Entscheidung auf allgemein zugängliche Quellen hierzu (Gesetze, österreichische Rechtsprechung) gestützt. Welche Voraussetzungen einer Aufrechnung nach österreichischem Recht erfüllt sein müssen, war zwischen den Beteiligten nicht als solche streitig, sondern nur, ob diese Voraussetzungen im Streitfall erfüllt waren. Das FG ist insoweit auch von diesen Voraussetzungen ausgegangen und hat diese nachfolgend in seinem Urteil unter Berücksichtigung der österreichischen Rechtsprechung geprüft, insbesondere im Hinblick auf die Wirksamkeit der Klausel unter Berücksichtigung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen und im Hinblick auf eine zumindest konkludente Abbedingung dieser Klausel.

[19] bb) Im Übrigen hat der Kläger nicht dargelegt, dass die Nichteinholung eines Sachverständigengutachtens in der mündlichen Verhandlung gerügt wurde oder weshalb diese Rüge nicht möglich war (vgl. auch BFH-Beschluss vom 01.06.2006 – IV B 200/04, BFHE 214, 168, BStBl II 2006, 709, unter II.3.a).

[20] Das FG hatte bis zur mündlichen Verhandlung kein Sachverständigengutachten eingeholt, wie für die Prozessbevollmächtigten des Klägers ohne weiteres erkennbar war. Im finanzgerichtlichen Verfahren und in der mündlichen Verhandlung wurden die Voraussetzungen einer Aufrechnung (nach österreichischem Recht) ausdrücklich angesprochen. Anhaltspunkte dafür, dass das FG die Einholung eines Sachverständigengutachtens in Aussicht gestellt hätte, ergeben sich aus dem Vortrag des Klägers nicht. Vielmehr ordnet er den Hinweis auf ein erforderliches Sachverständigengutachten unzutreffend dem FG und nicht --wie tatsächlich erfolgt-- dem FA zu. Ein ausdrücklicher Hinweis darauf, dass das FG die Einholung eines Sachverständigengutachtens nicht beabsichtigte, war unter diesen Umständen nicht erforderlich. Wenn der Kläger gleichwohl der Auffassung war, dass es der Einholung eines Sachverständigengutachtens bedurfte, hätte er die Unterlassung rügen müssen. Dies hat er ausweislich des Protokolls über die mündliche Verhandlung nicht getan.

[21] cc) Es liegt auch kein Verfahrensfehler insoweit vor, als der Kläger rügt, das FA habe in der mündlichen Verhandlung noch einmal ausdrücklich die Beweisaufnahme zum österreichischen Recht beantragt und das FG sei dem nicht nachgekommen.

[22] Da die Sachaufklärungspflicht dazu dient, die Spruchreife der Klage herbeizuführen, hat das FG nur das aufzuklären, was aus seiner materiell-rechtlichen Sicht entscheidungserheblich ist, und ist im Sinne von § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO unter anderem darzulegen, inwieweit die als unterlassen gerügte Beweisaufnahme --auf der Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des FG-- zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (z.B. BFH-Beschluss vom 09.08.2024 – X B 94/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2025, 145, Rz 41).

[23] Daran fehlt es hier, da ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung das FA nur beantragt hat, Beweis darüber zu erheben, dass es nach österreichischem Recht nicht möglich sei, dass bereits mit der Korrektur der Rechnung oder mit dem Zugang der korrigierten Rechnung ein Anspruch der S GmbH auf die Differenz der Umsatzsteuer entsteht. Auf einen solchen Beweis kam es nach der materiell-rechtlichen Auffassung des FG aber schon deshalb nicht an, weil es zum einen von einem wirksamen und nicht abbedungenen Aufrechnungsverbot ausging und zum anderen keine fälligen Forderungen des Klägers gegen die S GmbH zumindest in Höhe des von ihm berichtigten Umsatzsteuerbetrags feststellen konnte.

[24] dd) Soweit der Kläger weiter vorbringt, das FG habe das österreichische Recht mehrfach falsch angewendet, führt dies ebenso nicht zur Zulassung der Revision.

[25] (1) Der Kläger führt insoweit aus, der zwischen ihm und der S GmbH geschlossene Vertrag enthalte widersprüchliche und den Kläger gröblich benachteiligende Klauseln, die nach österreichischem Recht zur Nichtigkeit der Klausel und damit zur Unwirksamkeit des Aufrechnungsverbots führten. Das FG habe die insoweit maßgeblichen §§ 915, 869 Satz 2 ABGB übersehen, wonach --ähnlich dem deutschen Recht-- Unsicherheiten zu Lasten des Verwenders von Allgemeinen Geschäftsbedingungen gingen. Zudem

habe das FG auch die Auswirkungen der von der S GmbH auf seine Rechnungen beanstandungslos geleisteten Zahlungen nach österreichischem Recht nicht ausreichend ermittelt und bewertet. Insoweit liege ein Anerkenntnis der S GmbH vor und hätten die Vertragsparteien im Verlauf des bestehenden Vertragsverhältnisses die Vereinbarungen zumindest konkludent geändert. Bei entsprechend geänderten Vereinbarungen hätte das FG zu dem Schluss kommen müssen, dass die zur Aufrechnung gestellten Forderungen des Klägers nachvollziehbar seien, und der Klage stattgeben müssen.

[26] (2) Damit wendet sich der Kläger aber im Kern gegen die finanzgerichtliche Tatsachen- und Beweiswürdigung, die revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Nachprüfung durch den BFH im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde grundsätzlich entzogen sind (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 11.03.2025 - VIII B 5/24, BFH/NV 2025, 530, Rz 20). Das FG hat in seinem Urteil ausgeführt, ob das Aufrechnungsverbot eine widersprüchliche Klausel ist und welche Auswirkungen die Zahlungen der S GmbH auf die Rechnungen des Klägers haben, was es abweichend von der Auffassung des Klägers entschieden hat.

[27] 3. ... [28] 4. Die Revision ist auch nicht wegen eines Verstoßes des FG gegen seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) zuzulassen, soweit der Kläger rügt, das FG hätte die vertragsändernde Handhabung der Vertragsparteien weiter untersuchen müssen.

[29] a) ... [30] b) ... [31] c) Im Übrigen sind die zwischen der von Amts wegen durchzuführenden Ermittlung ausländischen Rechts auf der einen und der Ermittlungspflicht des FG hinsichtlich des zugrunde liegenden Sachverhalts auf der anderen Seite hinsichtlich der Mitwirkungspflichten der Beteiligten bestehenden Unterschiede zu berücksichtigen. Das FG ist zwar als Tatsacheninstanz gemäß § 76 Abs. 1 FGO von Amts wegen verpflichtet, den Sachverhalt unter Ausschöpfung aller zur Verfügung stehenden Beweismittel zu erforschen. Jedoch haben die Beteiligten bei der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken und Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO). Bei einem Sachverhalt, der sich auf Vorgänge im Ausland bezieht, trifft den Steuerpflichtigen --anders als bei der Ermittlung des maßgeblichen ausländischen Rechts (BFH-Urteil vom 27.03.2019 - I R 33/16 ([IPRspr 2019-2](#)), BFH/NV 2020, 201, Rz 53)-- nach § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung eine erhöhte Aufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht. Diese erweiterte Mitwirkungspflicht umfasst auch den (außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung liegenden) Bereich der Europäischen Union (vgl. BFH-Urteil vom 13.06.2013 - III R 63/11, BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 28 und 29).

[32] Der Kläger hat auch insoweit nicht hinreichend dargelegt, welchen vorgetragenen Tatsachen das FG auch ohne Beweisantritt hätte nachgehen müssen, welche Beweismittel sich dem FG hätten aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich aus diesen Beweismitteln für den festgestellten Sachverhalt ergeben hätten und inwiefern das angefochtene Urteil nach Maßgabe der sachlich-rechtlichen Auffassung des FG auf der unterlassenen Sachaufklärung beruhen kann (vgl. auch BFH-Beschluss vom 28.04.2025 - V B 1/24, BFH/NV 2025, 1048, Rz 15).

[33] 5. ...

## **Fundstellen**

### **Volltext**

Link, [openJur](#)

Link, [juris.de](#)

Link, [BFH \(bundesfinanzhof.de\)](#)

Link, [Rechtsinformationen des Bundes](#)

### **nur Leitsatz**

BB, 2025, 2838

### **LS und Gründe**

BFH/NV, 2026, 29

### Permalink

<https://iprspr.mpipriv.de/2025-157>

### Lizenz

Copyright (c) 2024 [Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht](#)



Dieses Werk steht unter der [Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz](#).