

Urteil vom 19. Oktober 2011, X R 65/09

Anforderungen an die Tatsachenfeststellung durch das FG; Verhältnis zwischen der Konzentrationsmaxime und den Verfahrensrechten der Beteiligten - Verletzung von Mitwirkungspflichten - Zulässigkeit des Antrages auf Erhebung eines Zeugenbeweises - Ablehnung erheblicher Beweisanträge - Ermittlungspflicht - Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO - Schätzungsmethode bei Depotgebühren - Keine Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG

BFH X. Senat

FGO § 76 Abs 1, FGO § 79 Abs 1, FGO § 79b, FGO § 82, ZPO § 373, FGO § 118 Abs 3 S 2, AO § 173 Abs 1 Nr 1, FGO § 96 Abs 1, AO § 169 Abs 2 S 2, AO § 162 Abs 1, GG Art 103 Abs 1, FGO § 155, ZPO § 227 Abs 1 S 2 Nr 2, ZPO § 563 Abs 1 S 2

vorgehend FG Köln, 21. Januar 2009, Az: 10 K 398/08

Leitsätze

1. Das FG darf im Allgemeinen erst dann eine Verletzung von Mitwirkungspflichten annehmen, wenn es den Beteiligten zuvor ausdrücklich und konkret zur Mitwirkung aufgefordert hat .
2. Ein zulässiger Antrag auf Erhebung eines Zeugenbeweises setzt nicht stets die Angabe einer ladungsfähigen Anschrift des Zeugen voraus. Entscheidend ist vielmehr, dass der Zeuge individualisierbar ist; hierfür kann es genügen, wenn der Name des Zeugen sowie dessen Arbeitgeber angegeben wird .
3. Das prozessrechtliche Leitbild, den Rechtsstreit möglichst in einer einzigen mündlichen Verhandlung zu erledigen, rechtfertigt es nicht, erhebliche Beweisanträge abzulehnen, die erst in der mündlichen Verhandlung und nach einer Umstellung der Prozessstrategie eines Beteiligten gestellt werden .

Tatbestand

- I.
 - 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde in den Streitjahren 1986 bis 1992 mit seiner während des Einspruchsverfahrens verstorbenen Ehefrau zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Er bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, zunächst als Geschäftsführer der Y-GmbH, ab 1991 dann als Geschäftsführer der im selben Jahr gegründeten S-GmbH. Gegenstand beider Gesellschaften war der Handel mit Eisenerz sowie Produkten der Eisen- und Stahlindustrie. Die Geschäfte wurden zu einem großen Teil mit Geschäftspartnern abgewickelt, die in Osteuropa (insbesondere Polen) ansässig waren. Zum Geschäftsmodell der beiden Gesellschaften gehörte die Zahlung erheblicher Bestechungsgelder an ihre Geschäftspartner bzw. an Personen, die für diese Geschäftspartner handelten.
 - 2 Alleingesellschafterin der Y-GmbH war zunächst die Y-LUX-SA, Luxemburg, zu der unter der Firma ... in der Schweiz eine "Zweigstelle" (so das Finanzgericht --FG-- auf Bl. 3 seines Urteils) oder "Schwestergesellschaft" (so das FG auf Bl. 9 seines Urteils) existierte (Y-CH-AG). Im Jahr 1989 verkaufte die Y-LUX-SA 19 % der Anteile an der Y-GmbH an die ... Holding AG mit Sitz in der Schweiz (CH-Holding-AG), bei der es sich nach dem Vorbringen des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) um eine Domizilgesellschaft ohne eigenen Geschäftsbetrieb gehandelt haben soll. Die restlichen 81 % der Anteile verkaufte die Y-LUX-SA im Jahr 1990 an die ... Holding B.V. mit Sitz in den Niederlanden (NL-Holding-BV), die im Jahr 1991 auch die 19 %-Beteiligung der CH-Holding-AG erwarb und fortan Alleingesellschafterin der Y-GmbH war. Ebenfalls im Jahr 1991 schied der Kläger dort als Geschäftsführer aus und trat die Y-GmbH in Liquidation. Alleingesellschafterin der S-GmbH war seit deren Gründung am 11. Juli 1991 die CH-Holding-AG.
 - 3 Aufgrund von Ermittlungen, die die Steuerfahndung seit dem Jahr 1995 gegen den Kläger führte, ergingen die in diesem Verfahren angefochtenen Änderungsbescheide, denen die folgenden --zwischen den Beteiligten teilweise streitig gebliebenen-- Sachverhalte zugrunde liegen:

- 4 1. Zugänge auf Konten bei einer schweizerischen und einer österreichischen Bank
- 5 Der Kläger unterhielt in den Streitjahren ein Konto bei einer schweizerischen Bank (CH-Bank). Auf diesem Konto gingen in den Jahren 1986, 1988, 1989 und 1990 Gutschriften der Y-CH-AG ein, im Jahr 1991 Gutschriften einer in Deutschland ansässigen U-GmbH und im Jahr 1992 Gutschriften iranischer Banken. Die U-GmbH wickelte als Joint-Venture-Partner der S-GmbH Stahlgeschäfte mit dem Iran ab. Diese Geschäfte führten bei der S-GmbH und der U-GmbH letztlich zu erheblichen Verlusten, weil die iranischen Abnehmer bereits gelieferte Waren nicht bezahlten.
- 6 Ferner unterhielt der Kläger seit dem 4. April 1990 Bankkonten bei einer österreichischen Bank (A-Bank). Anlässlich der jeweiligen Kontoeröffnungen wies der Kläger sich mit seinem deutschen Reisepass aus. Die Konten selbst wurden nicht unter dem Namen des Klägers, sondern unter Kennworten geführt, die der Kläger der A-Bank vorgab. In einem "Memorandum" zur Eröffnung eines weiteren Kontos am 5. Februar 1992 schrieb der hiermit befasste Bankmitarbeiter, Grund für die Entscheidung des Klägers, Kunde der A-Bank zu werden, sei neben deren internationaler Vernetzung die Vermeidung der deutschen Steuer gewesen; das Konto müsse diskret geführt werden. In einem weiteren Memorandum vom 15. März 1995 --anlässlich der Bearbeitung einer Beschwerde des Klägers-- wird dieser als "most profitable account in 1994" bezeichnet.
- 7 Auf den Konten bei der A-Bank gingen in den Jahren 1990 und 1991 Überweisungen der Y-GmbH ein, die mit dem Vermerk "Provision" oder "Comm." (für "Commission") versehen waren. Nur eine Gutschrift vom 23. März 1990 über 250.000 DM stammte nicht von der Y-GmbH, sondern von der --mit den bisher genannten Unternehmen gesellschaftsrechtlich nicht verbundenen-- Z-AG in Deutschland.
- 8 Das FA setzte in den angefochtenen Bescheiden die folgenden Beträge --die den Bruttozugängen auf den genannten Bankkonten ohne Berücksichtigung von Abgängen entsprachen-- als zusätzliche Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit an:

Jahr	anrechenbare		Summe	Körperschafts-	
	CH-Bank	A-Bank		teuer	Einkünfte
1986	244.120 DM		244.120 DM		244.120 DM
1988	107.843 DM		107.843 DM		107.843 DM
1989	685.653 DM		685.653 DM	385.680 DM	1.071.333 DM
1990	260.750 DM	2.980.682 DM	3.241.432 DM	1.823.305 DM	5.064.737 DM
1991	335.220 DM	3.655.871 DM	3.991.091 DM	2.244.988 DM	6.236.079 DM
1992	1.743.589 DM		1.743.589 DM	980.769 DM	2.724.358 DM

- 10 Hinsichtlich der Einkunftsart vertraten die Fahndungsprüfer die Auffassung, für die Jahre 1986 und 1988 seien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anzusetzen, für die übrigen Streitjahre jedoch Einkünfte aus Kapitalvermögen. Zur Begründung führten sie an, der Kläger habe hinter der CH-Holding-AG --in den Jahren 1989 bis 1991 Minderheitsgesellschafterin der Y-GmbH und seit 1991 Alleingesellschafterin der S-GmbH-- "gestanden". Er sei daher seit 1989 selbst als Gesellschafter der Y-GmbH und der S-GmbH anzusehen, so dass es sich bei den an ihn geleisteten Zahlungen um verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) handele. Demgegenüber setzte das FA in den angefochtenen Bescheiden sämtliche Beträge --einschließlich der anrechenbaren Körperschaftsteuer-- als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit an.
- 11 2. Einkünfte aus der Verzinsung der Konten bei der A-Bank und der CH-Bank
- 12 Den Fahndungsprüfern lagen für die Bankkonten bei der A-Bank und der CH-Bank keine Kontoauszüge, sondern nur einzelne Zahlungsbelege vor. Sie gingen davon aus, die Geldanlagen seien verzinslich gewesen, und schätzten

entsprechende Guthabenzinsen sowie --für Zwecke der Vermögenssteuer-- den Stand des Kapitalvermögens zum 31. Dezember der jeweiligen Jahre.

- 13** Als Grundlage ihrer Schätzung dienten den Prüfern für die Konten bei der A-Bank die dort gezahlten Depotgebühren, die ausweislich der hierfür vorhandenen Belege in folgender Höhe angefallen waren:

1991: 3.589 US-\$,

1993: 2.104 US-\$,

1994: 3.922 US-\$.

Die Prüfer unterstellten, die Depotgebühren seien für das jeweilige Vorjahr berechnet worden und würden sich üblicherweise auf 2 ‰ der Anlagesumme belaufen; der erzielte Zinssatz habe 6 % betragen. Für das Konto bei der CH-Bank legten die Prüfer als Anlagesumme den kumulierten Betrag sämtlicher Zahlungseingänge sowie ebenfalls einen Zinssatz von 6 % zugrunde. Danach ergaben sich die folgenden Beträge (alle Beträge in DM und auf volle DM gerundet):

15

Jahr	Bestand A-Bank	Bestand CH-Bank	Summe 31. Dezember	Zinsen A-Bank	Zinsen CH-Bank	Summe Zinsen
1986		252.664	252.664		8.544	8.544
1987		267.824	267.824		15.159	15.159
1988		393.893	393.893		18.226	18.226
1989		1.116.893	1.116.893		37.346	37.346
1990	2.673.805	1.449.871	4.123.676	160.428	72.228	232.656
1991	2.709.695	1.873.850	4.583.545	162.581	88.759	251.340
1992	1.722.700	3.782.178	5.504.878	103.362	164.738	268.100

- 16** 3. Refinanzierungszinsen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen

- 17** Der Kläger hatte seinem Schwager in den Jahren 1986 und 1990 verzinsliche Darlehen über 284.000 DM bzw. 300.000 DM gewährt. Die hieraus resultierenden Zinseinnahmen gab er in seinen Einkommensteuererklärungen an. Ebenso erklärte er als Werbungskosten Refinanzierungszinsen für ein Darlehen über 300.000 DM, das er im Jahr 1986 bei der Y-LUX-SA (seinerzeit Alleingesellschafterin der Y-GmbH) aufgenommen hatte, ferner für ein Darlehen über 300.000 CHF, das er im Jahr 1990 bei der schweizerischen J-AG aufgenommen hatte.

- 18** Nachdem das FA insoweit zunächst erklärungsgemäß veranlagt hatte, sah es im Zuge der Fahndungsprüfung die beiden Gesellschaften, bei denen der Kläger die Refinanzierungsdarlehen aufgenommen hatte, als Domicilgesellschaften an und berücksichtigte in den angefochtenen Änderungsbescheiden keine Refinanzierungszinsen mehr.

- 19** 4. Verfahrensablauf

- 20** Noch während der laufenden Ermittlungen erstellten die Fahndungsprüfer am 28. Februar 1996 einen Zwischenbericht. Darin hieß es, dem Kläger seien in den Jahren 1986 sowie 1988 bis 1992 bestimmte Beträge (genannt sind nur die Jahressummen) zugeflossen, die "einem ausländischen Konto" gutgeschrieben und bisher nicht versteuert worden seien. Nach bisherigen Erkenntnissen handele es sich um Beträge, die dem Kläger im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Y-GmbH zugeflossen seien. Die Ermittlungen seien noch nicht abgeschlossen.

- 21** Aufgrund dieses Zwischenberichts, der keine weiteren Tatsachenangaben enthielt, erließ das FA im März 1996

geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1986 sowie 1988 bis 1992. Verfahrensrechtlich stützte das FA die Änderung für das Jahr 1992 auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) und für die übrigen Jahre auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Der Kläger legte gegen alle Bescheide Einspruch ein.

- 22** Das FG gewährte mit Beschluss vom 7. März 1997 10 V 4264/96 in voller Höhe Aussetzung der Vollziehung (AdV) ohne Sicherheitsleistung. Zur Begründung führte es u.a. an, aus dem Zwischenbericht ergäben sich "keine konkreten Feststellungen, sondern nur die blanken Zahlen".
- 23** Aufgrund des Abschlussberichts der Steuerfahndung vom 1. September 1998 erließ das FA im Dezember 1998 weitere geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 1986 bis 1992, die für 1992 auf § 164 Abs. 2 AO und im Übrigen auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützt wurden. Ferner setzte es zum 1. Januar der Jahre 1987 sowie 1989 bis 1993 erstmals Vermögensteuer fest. Auch gegen diese Bescheide legte der Kläger Einspruch ein.
- 24** Im Hinblick darauf, dass die Staatsanwaltschaft im parallel geführten Steuerstrafverfahren am 15. Dezember 1998 Anklage gegen den Kläger erhoben hatte, brachte das FA das Einspruchsverfahren zum Ruhen. Wegen der Überlastung der zuständigen landgerichtlichen Strafkammer kam es erst am 16. Dezember 2004 zur Hauptverhandlung gegen den Kläger. Aufgrund einer im Vorfeld der Hauptverhandlung getroffenen Absprache zwischen der Strafkammer, der Staatsanwaltschaft und der Verteidigung gestand der Kläger, in den Jahren 1990 und 1991 jeweils 500.000 DM an Provisionen auf sein Konto bei der A-Bank erhalten und nicht versteuert zu haben. Wegen dieses Sachverhalts wurde er wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt wurde.
- 25** Ungeachtet des ergangenen Strafurteils nahm das FA die Bearbeitung des Einspruchsverfahrens erst im Jahr 2007 wieder auf und wies den Einspruch am 2. Januar 2008 zurück. Im Klageverfahren vertrat der Kläger zunächst weiterhin die Auffassung, das FA habe bisher nicht nachgewiesen, dass er Inhaber der Konten bei der A-Bank und der CH-Bank gewesen sei. Auch seien weder die Voraussetzungen einer zweimaligen Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO noch diejenigen für die Anwendung der verlängerten Festsetzungsfristen gegeben.
- 26** Am 7. Januar 2009, im Vorfeld der auf den 22. Januar 2009 terminierten mündlichen Verhandlung, nahm der Berichterstatter des FG telefonisch Kontakt zur Prozessbevollmächtigten des Klägers auf. Der in den FG-Akten enthaltene Telefonvermerk beschränkt sich auf die Aussage, der Berichterstatter habe die Prozessbevollmächtigte über den Inhalt eines vorangegangenen Telefonats mit dem Vertreter des FA unterrichtet. In diesem Telefongespräch hatte der Berichterstatter gegenüber dem FA die Auffassung vertreten, die auf den Konten zugeflossenen Beträge könnten "jedenfalls nicht als vGA" erfasst werden.
- 27** In der mündlichen Verhandlung vor dem FG räumte der Kläger ein, die Konten bei der A-Bank und der CH-Bank eingerichtet zu haben und der einzige Verfügungsbefugte gewesen zu sein. Auch die vom FA angeführten Gutschriften seien tatsächlich erfolgt. Allerdings seien --mit wenigen, vom Kläger bezeichneten Ausnahmen-- nahezu sämtliche Beträge dazu bestimmt gewesen, als Bestechungsgelder an im Ausland ansässige Dritte weitergeleitet zu werden. Hierzu benannte der Kläger --teils unter Vorlage schriftlicher Erklärungen der benannten Personen-- die folgenden Zeugen:
- T, der Mit-Geschäftsführer der Y-GmbH sowie Vorstandsvorsitzender der Y-LUX-SA war;
 - K, der in den Jahren 1990 und 1991 Mit-Geschäftsführer der Y-GmbH war;
 - G, an den der größte Teil der Gelder auf den Konten bei der A-Bank zur Verteilung an Dritte weitergeleitet worden sei;
 - D, der bei der Z-AG die Zahlung des am 23. März 1990 auf dem Konto des Klägers bei der A-Bank eingegangenen Betrags von 250.000 DM veranlasst habe. Diese Mittel seien als Bestechungsgeld für den Verkauf einer Anlage nach Russland weiterzuleiten gewesen. Im Beweisantrag ist D mit seinem vollen Namen, aber nicht mit einer Anschrift, sondern lediglich unter Angabe seines Arbeitgebers (Z-AG), eines bekannten deutschen Großunternehmens, benannt worden.
- 32** 5. Angefochtenes Urteil (Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 900)
- 33** Ausweislich des Entscheidungstenors hat das FG die vom FA als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelten Gutschriften auf den Konten bei der A-Bank und der CH-Bank als "gewerbliche Provisionseinkünfte" angesehen; in den Gründen findet sich zur Frage der Einkunftsart indes nichts. Auch setzte das FG für die Jahre 1988

bis 1991 im Tenor seiner Entscheidung deutlich geringere Einkünftebeträge als das FA an; eine Begründung hierfür oder eine zahlenmäßige Ableitung dieser Beträge lässt sich den Entscheidungsgründen nicht entnehmen. Für das Jahr 1992 setzte das FG keine Einkünfte aus den Kontogutschriften an. Insoweit unterstellte es zugunsten des Klägers, dass diesem aus den Geschäften mit dem Iran letztlich kein Gewinn verblieben sei.

- 34** In der verbleibenden Höhe bestätigte das FG im Ergebnis die Ansätze des FA zu den Einkünften aus den Gutschriften. Zwar habe es keine Zweifel daran, dass der Kläger die Gelder in erheblichem Umfang an Dritte weitergeleitet habe, um diese zu bestechen. Allerdings müsse der Kläger noch über weitere, bisher unbekannte Konten in Österreich und möglicherweise auch der Schweiz verfügt haben. Die Bestechungsgelder hätten ebenso gut aus Guthaben auf diesen unbekannteten Konten geleistet werden können. Hierfür spreche, dass die Y-GmbH von 1989 bis 1991 insgesamt 12,3 Mio. DM zum Zwecke von Provisionszahlungen auf Konten transferiert habe, die bei Banken in Wien geführt worden seien. Der Kläger hätte für eine ihm günstigere Entscheidung die behaupteten Zahlungen an Dritte durch Vorlage von Bankkontoauszügen nachweisen müssen.
- 35** Die vom Kläger beantragten Zeugenbeweise seien nicht zu erheben. Bei T und G handele es sich um Auslandszeugen, die nicht zur mündlichen Verhandlung gestellt worden seien. K sei nur für die Aufklärung der Iran-Geschäfte benannt worden; insoweit habe das FG für das Jahr 1992 aber keine Einkünfte mehr angesetzt. D sei nicht ordnungsgemäß benannt worden, weil hierfür die Angabe des Namens und Arbeitgebers des Zeugen nicht ausreiche. Soweit sich aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) etwas anderes ergeben sollte, könnte das FG dem nicht folgen. Denn es dürfe nicht der Willkür eines Prozessbevollmächtigten überlassen bleiben, mehr als zwölf Jahre lang die Unwahrheit zu sagen, um dann in der mündlichen Verhandlung den Vortrag zu ändern und das zuzugeben, was nach Aktenlage ohnehin schon festgestanden habe. Dies diene der bewussten und gewollten Prozessverschleppung; in solchen Fällen entfalle auch der Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs.
- 36** Die vom FA vorgenommene Schätzung der Einkünfte aus Kapitalvermögen sei ebenfalls nicht zu beanstanden. Lediglich die aus den Geldanlagen bei der CH-Bank erzielbaren Zinssätze seien für die Jahre 1986 und 1987 auf 3,5 % und für das Jahr 1988 auf 4,5 % abzusenken.
- 37** Hinsichtlich der Zinseinkünfte aus den Darlehen, die der Kläger seinem Schwager gewährt habe, seien die Refinanzierungszinsen für das bei der Y-LUX-SA aufgenommene Darlehen zu berücksichtigen, weil das FG insoweit nicht vom Vorliegen einer Domizilgesellschaft überzeugt sei. Hingegen handele es sich bei der J-AG um eine Domizilgesellschaft, so dass ein Werbungskostenabzug nicht möglich sei. Die Ermittlung der im Tenor des FG-Urteils ausgewiesenen Beträge der Einkünfte aus Kapitalvermögen ergibt sich nicht aus dem Urteil, sondern nur aus einer Anlage zum Protokoll der mündlichen Verhandlung.
- 38** Das FA habe die Bescheide im Jahr 1998 erneut nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern dürfen. Denn die lediglich auf dem Zwischenbericht der Steuerfahndung beruhende Tatsachenkenntnis des Veranlagungsbezirks --auf den insoweit abzustellen sei-- sei bei der vorangegangenen Änderung des Jahres 1996 "gleich Null" gewesen.
- 39** Auch habe sich die Festsetzungsfrist auf zehn Jahre verlängert, weil dem Kläger eine Steuerhinterziehung zur Last falle. Das FG führte insoweit zunächst aus, die Feststellung einer Steuerhinterziehung dürfe nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung selbst bei Auslandssachverhalten nicht auf eine Verletzung von Mitwirkungspflichten gestützt werden; auch seien die konkret hinterzogenen Beträge im Einzelnen festzustellen. Es stütze seine Feststellung der Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung dann aber wesentlich auf die Nichtvorlage der Bankkontoauszüge durch den Kläger. Daher dürfe unterstellt werden, dass der Kläger über weitere, bislang unbekanntete Konten verfügt habe. Auch hinsichtlich der hinzugeschätzten Einkünfte aus Kapitalvermögen sei in voller Höhe eine Steuerhinterziehung anzunehmen; insbesondere sei hier kein Sicherheitszuschlag vorgenommen worden.
- 40** Hinsichtlich der Vermögensteuer sei die Klage insgesamt abzuweisen. Die Herabsetzung der Einkünfte aus den Gutschriften auf den Bankkonten bei der A-Bank und der CH-Bank --und damit die Annahme geringerer Kontoguthaben-- werde durch bisher nicht erfasste Guthaben in den USA kompensiert. Denn die Prozessbevollmächtigte des Klägers habe kurz vor der mündlichen Verhandlung im Zuge der Erörterung eines Verständigungsvorschlages --wenn auch unspezifiziert-- erklärt, dass der Kläger seine Geldanlagen in den USA im Zuge der Finanzkrise des Jahres 2008 weitgehend verloren habe. Auch sei den für das Konto bei der A-Bank vorliegenden Unterlagen zu entnehmen, dass der Kläger bereits in den Streitjahren Überweisungen in die USA getätigt habe.
- 41** 6. Revision

- 42** Mit seiner Revision rügt der Kläger sowohl materiell-rechtliche Mängel als auch Verfahrensfehler.
- 43** Das FG habe die Feststellung einer Steuerhinterziehung für Zwecke der Anwendung der verlängerten Festsetzungsfristen ausdrücklich auch auf eine Verletzung von Mitwirkungspflichten gestützt, obwohl dies nach der vom FG selbst angeführten höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zulässig sei.
- 44** Auch habe es im Jahr 1998 jedenfalls insoweit an den Voraussetzungen für eine nochmalige, auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützte Änderung der angefochtenen Bescheide gefehlt, als erstmals Zinserträge aus dem Konto bei der CH-Bank angesetzt worden seien. Zwar mögen die Erkenntnisse des Veranlagungsbezirks beim Erlass der ersten Änderungsbescheide im Jahr 1996 tatsächlich "gleich Null" gewesen sein; in Bezug auf die Zinserträge habe es aber auch später keine neuen Tatsachenerkenntnisse gegeben.
- 45** Der Zeuge D sei ordnungsgemäß bezeichnet worden und hätte vernommen werden müssen. Insoweit habe das FG sowohl die Sachaufklärungspflicht als auch die Hinweispflicht verletzt. Der Zeuge K sei ebenfalls für die Iran-Geschäfte des Jahres 1991 benannt worden; seine Aussage sei daher ungeachtet der für das Jahr 1992 erfolgten Wahrunterstellung entscheidungserheblich.
- 46** Der Kläger beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2008 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 1986 bis 1988 vom 3. Dezember 1998, die Einkommensteuerbescheide für 1989 bis 1992 vom 14. Dezember 1998, den Vermögensteuerbescheid zum 1. Januar 1987 vom 4. Dezember 1998, die Vermögensteuerbescheide zum 1. Januar der Jahre 1989 und 1993 vom 7. Dezember 1998, den Vermögensteuerbescheid zum 1. Januar 1990 vom 14. Dezember 1998, den Vermögensteuerbescheid zum 1. Januar 1991 vom 22. Dezember 1998 sowie den Vermögensteuerbescheid zum 1. Januar 1992 vom 30. Dezember 1998 dahingehend zu ändern, dass die Umsetzung des Berichts der Steuerfahndung vom 1. September 1998 rückgängig gemacht wird;
hilfsweise, die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an einen anderen Senat des FG zurückzuverweisen.
- 47** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 48** Es hält die Ablehnung der Beweisanträge für ordnungsgemäß. Auch habe sich das FG bei der Feststellung der Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung nicht allein auf die Verletzung von Mitwirkungspflichten gestützt.

Entscheidungsgründe

II.

- 49** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 50** Die Revision hat bereits mit der Sachrüge hinsichtlich sämtlicher angefochtener Steuerbescheide Erfolg, so dass es auf die erhobenen Verfahrensrügen nicht mehr ankommt. Stützt der Revisionsführer sein Rechtsmittel in zulässiger Weise --auch-- auf die Verletzung materiellen Rechts, prüft der BFH das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf die Verletzung revisiblen Rechts, ohne dabei an die vorgebrachten Revisionsgründe gebunden zu sein (§ 118 Abs. 3 Satz 2 FGO; vgl. BFH-Urteile vom 4. Dezember 1996 I R 151/93, BFHE 182, 116, BStBl II 1997, 327, unter II.A.1., und vom 15. Oktober 1997 I R 42/97, BFHE 184, 444, BStBl II 1999, 316, unter II.1.).
- 51** 1. Zugänge auf Konten bei der A-Bank und der CH-Bank
- 52** Insoweit kann das vorinstanzliche Urteil schon deshalb keinen Bestand haben, weil das FG nicht dargelegt hat, worauf es seine Überzeugung vom Vorliegen derjenigen Tatsachen stützt, die seiner Ansicht nach einen bestimmten Tatbestand erfüllen. Denn die entscheidungserheblichen tatsächlichen Feststellungen müssen dem Urteil in einer Weise zu entnehmen sein, die es den Beteiligten und dem Revisionsgericht ermöglichen, zu erkennen, wie das FG zu

seinem Ergebnis gekommen ist (BFH-Urteile vom 15. März 2005 X R 39/03, BFHE 209, 320, BStBl II 2005, 817, unter B.III., und vom 25. April 2006 VIII R 74/03, BFHE 213, 358, BStBl II 2006, 595, unter II.3.).

- 53** a) Das FA hat seine Auffassung über die vom Kläger mit den Zugängen auf den Bankkonten verwirklichte Einkunftsart im Verlauf des Verfahrens mehrfach gewechselt. Zunächst hat es Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus der Geschäftsführtätigkeit des Klägers für die Y-GmbH angenommen, dann Einkünfte aus Kapitalvermögen in Gestalt einer vGA aus der Y-GmbH, in den während des Klageverfahrens übersandten Prüfberechnungen schließlich Einkünfte aus Leistungen i.S. des § 22 Nr. 3 EStG. Das FG hat sich im Tatbestand und in den Gründen des angefochtenen Urteils nicht zu der vom Kläger verwirklichten Einkunftsart geäußert. Lediglich im Tenor seiner Entscheidung hat es ausgesprochen, beim Kläger seien gewerbliche Provisionseinkünfte anzusetzen.
- 54** Jedenfalls angesichts der im bisherigen Verlauf des Verfahrens bestehenden erheblichen Unsicherheit über die vom Kläger verwirklichte Einkunftsart und angesichts des Umstands, dass das FG offenbar eine von den drei bisher vom FA vertretenen Einordnungen nochmals abweichende vierte Variante favorisierte, genügt die bloße Erwähnung der Einkunftsart im Tenor den gesetzlichen Begründungsanforderungen nicht. Vielmehr hätte das FG in den Gründen seiner Entscheidung eindeutig angeben und begründen müssen, welchen steuerlichen Tatbestand es durch das Verhalten des Klägers als verwirklicht ansieht. Dies gilt umso mehr, als die einzelnen Einkunftsarten ganz unterschiedliche Voraussetzungen aufweisen und die Zuordnung von Einnahmen zu einer bestimmten Einkunftsart daher jeweils eigene Tatsachenfeststellungen erfordert.
- 55** b) Auch hinsichtlich der Höhe der Einkünfte fehlen nachvollziehbare Feststellungen.
- 56** Zwar hatte der Kläger die vom FA genannte Höhe der (Brutto-)Einzahlungen in seinem in der mündlichen Verhandlung vor dem FG übergebenen Schriftsatz vom 22. Januar 2009 eingeräumt, so dass das FG hierzu in vertretbarer Weise von weiteren Tatsachenfeststellungen absehen durfte. Dies gilt jedoch nicht für die Erwägungen des FG zu der Frage, ob die (Brutto-)Einzahlungen mit den (Netto-)Einkünften identisch sind.
- 57** aa) Das FG ist insoweit zunächst dem Vorbringen des Klägers gefolgt, der im Schriftsatz vom 22. Januar 2009 --unter Beweisantritt sowie unter Vorlage schriftlicher Erklärungen von Personen, die an den streitgegenständlichen Vorgängen beteiligt gewesen sein sollen-- behauptet hatte, die auf seine Konten bei der A-Bank und der CH-Bank gutgeschriebenen Beträge in erheblichem Umfang an Dritte weitergeleitet zu haben. Wenn das FG von diesem Sachverhalt tatsächlich überzeugt gewesen wäre, hätte es die vom FA zunächst angesetzten Einkünfte in erheblichem Umfang mindern müssen. Stattdessen hat das FG jedoch ausgeführt, eine solche Minderung sei nicht vorzunehmen, weil es davon ausgehe, dass der Kläger noch über weitere Bankkonten in Österreich und "möglicherweise" auch der Schweiz verfügt habe, von denen er die behaupteten Weiterleitungen an Dritte habe finanzieren können. Die auf dem Konto bei der A-Bank eingegangenen Beträge seien auf andere Konten des Klägers transferiert worden.
- 58** bb) Diese Tatsachenwürdigung ist für den erkennenden Senat schon deshalb nicht auf revisionsrechtlich beachtliche Fehler überprüfbar, weil ihre Grundlagen im angefochtenen Urteil nicht angegeben werden. Es fehlt eine Bezeichnung der angeblichen weiteren Bankkonten, so dass das Urteil nicht erkennen lässt, ob das FG die Existenz dieser Bankkonten nur vermutet hat (wofür die Formulierung "möglicherweise" sprechen könnte) oder aufgrund eines konkret festgestellten Sachverhalts davon überzeugt war.
- 59** cc) Die Entscheidung des FG kann --jedenfalls im derzeitigen Stadium des Verfahrens-- auch nicht darauf gestützt werden, dass der Kläger seine prozessualen Mitwirkungspflichten verletzt hätte.
- 60** Das FG hat den Kläger zu keinem Zeitpunkt aufgefordert, Kontoauszüge zu den bei der A-Bank und der CH-Bank unterhaltenen Konten vorzulegen. Eine Verletzung von Mitwirkungspflichten wird im Allgemeinen aber erst dann angenommen werden können, wenn ein Beteiligter auf ausdrückliche Aufforderung des FG (§ 79 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 FGO) eine ihm mögliche Äußerung zu Tatsachen oder die Herausgabe solcher Unterlagen verweigert, die sich in seinem Besitz befinden, sich bei ordnungsmäßiger Erfüllung der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten oder bei ordnungsmäßiger Führung des Verfahrens in seinem Besitz hätten befinden müssen oder die er sich in zumutbarer Weise beschaffen könnte.
- 61** Schon der Wortlaut der gesetzlichen Regelungen spricht dafür, dass zunächst das FG tätig geworden sein muss, bevor es das Verhalten eines Beteiligten dahingehend werten kann, dass diesem eine Verletzung von Mitwirkungspflichten zur Last fällt. Denn in § 76 Abs. 1 Satz 2 FGO heißt es, die Beteiligten seien bei der

gerichtlichen Sachaufklärung "heranzuziehen". Das Gesetz weist die Pflicht zur Sachaufklärung damit dem Gericht zu, das den Beteiligten in diesem Rahmen konkrete Aufträge zuteilen darf. Damit übereinstimmend ordnet § 76 Abs. 1 Satz 3 FGO an, dass die Beteiligten sich "auf Anforderung des Gerichts" zu den von den anderen Beteiligten vorgebrachten Tatsachen zu erklären haben. Für die Annahme des FG, es gereiche dem Kläger sowohl prozessual als auch im Rahmen der Beweiswürdigung in erheblichem Umfang zum Nachteil, dass er auch ohne entsprechende gerichtliche Aufforderung seine Bankkontoauszüge nicht vorgelegt habe, spricht daher nichts.

- 62 dd) Ungeachtet dessen liegt im zweiten Rechtsgang die bisher unterbliebene Aufforderung an den Kläger zur Mitwirkung bei der Sachaufklärung in Gestalt der Vorlage der Bankkontoauszüge ausgesprochen nahe. Denn die vom Kläger angebotenen Beweismittel (Zeugen, schriftliche Erklärungen) sind --gerade in Anbetracht der seit den Streitjahren verstrichenen erheblichen Zeitspanne und der wechselvollen Beziehungen zwischen dem Kläger und den benannten Zeugen-- von deutlich geringerer Zuverlässigkeit als schriftliche Bankunterlagen. Sollte der Kläger daher die Bankkontoauszüge trotz einer --noch ausstehenden-- ausdrücklichen Aufforderung des Gerichts nicht vorlegen, wäre das FG nicht daran gehindert, auch nach Erhebung des vom Kläger beantragten Zeugenbeweises aus einer Nichtvorlage der Kontoauszüge Schlüsse zu ziehen, die dem Kläger nachteilig sind.
- 63 Sollte das Vorbringen des Klägers dahingehend zu verstehen sein, dass die Bankkonten ihm trotz seiner eingeräumten alleinigen Verfügungsbefugnis nicht zuzurechnen seien, wäre auf die Vorschrift des § 159 AO hinzuweisen. Danach hätte der Kläger "auf Verlangen" nachzuweisen, wem die Beträge zuzurechnen sind; andernfalls wären sie ihm regelmäßig zuzurechnen. Soweit der Kläger möglicherweise meint, die Konten seien der Y-GmbH bzw. der S-GmbH --gewissermaßen als "Drehscheibe" zur Abwicklung der umfangreichen Bestechungsgeldzahlungen-- zuzurechnen, wären sie in deren Buchführung auszuweisen gewesen. Sollte dies nicht geschehen sein, dürfte der Nachweis, die Konten seien nicht dem Kläger zuzurechnen, nur schwer zu erbringen sein, zumal der Kläger selbst eingeräumt hat, zumindest Teilbeträge "privat" verwendet zu haben.
- 64 2. Einkünfte aus der Verzinsung der Konten bei der A-Bank und der CH-Bank
- 65 a) Das FG hat die von ihm geschätzten Zinseinnahmen offensichtlich den Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet, ohne dies jedoch näher zu begründen. Diese Zuordnung steht in einem gewissen Widerspruch zu der --allerdings nur im Entscheidungstenor zum Ausdruck kommenden-- Auffassung des FG, der Kläger habe mit den auf diesen Bankkonten gutgeschriebenen Provisionseinnahmen gewerbliche Einkünfte erzielt. Da das FG offenbar unterstellt hat, der Kläger habe mittels der Bankkonten Bestechungsgelder empfangen und auch --zu einem erheblichen Teil-- wieder weitergeleitet, hätte es zumindest nahe gelegen, eine Zuordnung dieser Bankkonten zu seinem Betriebsvermögen zu erwägen. Andernfalls hätte das FG einen Sachverhalt feststellen müssen, wonach der Kläger die zunächst gewerblich vereinnahmten Beträge zwischenzeitlich in sein Privatvermögen entnommen und zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen angelegt hätte.
- 66 b) Auch hinsichtlich der Höhe dieser Einkünfte fehlt es an hinreichenden Feststellungen.
- 67 aa) Allerdings ist in Bezug auf die Konten bei der A-Bank die vom FA gewählte und vom FG bestätigte Schätzungsmethode grundsätzlich nicht zu beanstanden. Das Anfallen von Depotgebühren lässt einen nahezu sicheren Schluss auf die Erzielung von Kapitalerträgen zu; auch wird die Höhe der Depotgebühren häufig in einem Verhältnis linearer Abhängigkeit zur Höhe des angelegten Kapitalvermögens stehen.
- 68 Indes enthält das angefochtene Urteil keine eigene Würdigung des FG hinsichtlich des durch die Steuerfahndung angesetzten prozentualen Verhältnisses zwischen den Depotgebühren und dem verwalteten Kapitalbetrag. Unterlagen, aus denen die Steuerfahndung ihren Ansatz von 2 % des verwalteten Kapitals abgeleitet haben könnte, liegen --soweit ersichtlich-- nicht vor. Aus dem Vertragsformular, das sich im Beweismittelordner befindet, ergibt sich ein Satz von 5 %; dies würde zu wesentlich geringeren Hochrechnungsbeträgen für die Kapitalbestände und Guthabenzinsen führen als vom FG angenommen. Allerdings ist dieses Blatt des Formulars offenbar durchgestrichen worden. Angesichts dieser Unklarheiten wird sich das FG daher im zweiten Rechtsgang näher mit der Höhe der Depotgebühren befassen müssen.
- 69 bb) Hinsichtlich der Höhe der Zinserträge aus dem Konto bei der CH-Bank hat das FG den Sachverhalt unterstellt, wonach der Kläger über mindestens sieben Jahre hinweg sowohl die Einzahlungen als auch die Zinserträge auf dem Bankkonto hat "stehen lassen" und keinerlei Verfügungen vorgenommen hat. Eine solche Würdigung, die davon ausgeht, dass der Steuerpflichtige sein erworbenes Vermögen über einen längeren Zeitraum hinweg nicht für eigene Zwecke verwendet, wird ohne das Vorliegen besonderer Anhaltspunkte im Allgemeinen nicht mit der Lebenserfahrung übereinstimmen. Solche besonderen Anhaltspunkte können z.B. in einer besonders ausgeprägten

Sparneigung, im Vorhandensein umfangreicher anderweitiger liquider Mittel oder der Eigenschaft des Auslandskontos als Aufbewahrungsort für nur schwer in den legalen Wirtschaftskreislauf zurückzuspeisendes Steuerflucht- oder Schwarzgeld liegen. Hierzu fehlt es derzeit an Feststellungen.

- 70** cc) Auch die vom FG seiner Schätzung zugrunde gelegten Zinssätze sind für das Revisionsgericht nicht nachvollziehbar. Das FG hat sich hier offenbar auf eine "Aufstellung der Steuerfahndung" über in Luxemburg erzielbare Zinssätze beziehen wollen. Diese Aufstellung befindet sich jedoch --soweit ersichtlich-- nicht bei den Akten. Auch ist darauf hinzuweisen, dass Luxemburg, Österreich und die Schweiz in den Streitjahren weder über eine gemeinsame Währung noch über eine gemeinsame Wirtschaftspolitik verfügt haben. In Staaten mit unterschiedlicher Währung und Wirtschaftspolitik können die Zinssätze jedoch erheblich voneinander abweichen. Jedenfalls existiert der vom FG offenbar angenommene Erfahrungssatz nicht, wonach die Zinssätze in allen "bekanntermaßen beim Steuerbetrug behilflichen Staaten" gleich seien. Sollten die Konten nicht in der Währung des Sitzstaats der jeweiligen Bank, sondern in DM oder US-\$ geführt worden sein, wäre darauf hinzuweisen, dass auch zwischen diesen beiden Anlagewährungen Unterschiede im erzielbaren Zinssatz bestanden.
- 71** dd) Vorrangig wird das FG zur Sachaufklärung aber auch hier --was bisher unterblieben ist-- den Kläger unter Setzung einer angemessenen Frist auffordern müssen, die Kontoauszüge für die Konten bei der A-Bank und der CH-Bank vorzulegen, über die er unstreitig allein Verfügungsberechtigt war. Im Falle einer Vorlage der Kontoauszüge erübrigt sich jede Schätzung der Höhe der auf diesen Konten vereinnahmten Guthabenzinsen. Im Falle der Nichtvorlage wird das FG unter Würdigung der hierfür vom Kläger gegebenen Begründung prüfen müssen, ob hinreichende Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Kläger die Kontoauszüge in Besitz hat, er sie bei ordnungsgemäßer Erfüllung der Aufbewahrungspflichten oder ordnungsgemäßer Verfahrensvorbereitung hätte in Besitz haben müssen oder er sie sich in zumutbarer Weise beschaffen könnte. Ergibt sich sonach eine Verletzung von Mitwirkungspflichten, dürfte das FG dies im Rahmen der erneut vorzunehmenden Schätzung der Höhe der Guthabenzinsen zu Lasten des Klägers berücksichtigen.
- 72** 3. Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen
- 73** a) Das FG hat die Refinanzierungszinsen für die Darlehen, die der Kläger seinem Schwager gewährt hat, zum Abzug zugelassen, soweit sie an die Y-LUX-SA gezahlt worden sind, nicht aber, soweit sie an die J-AG gezahlt worden sind. Zur Begründung hat es lediglich ausgeführt, bei der J-AG handele es sich um eine Domizilgesellschaft, bei der Y-LUX-SA aber nicht. Nähere Feststellungen hierzu, insbesondere die Angabe konkreter Tatsachen, auf die das FG seine Würdigung gestützt hat, fehlen im angefochtenen Urteil.
- 74** b) Allerdings kann die vom FG gegebene Hilfsbegründung für die Versagung des Abzugs der an die J-AG gezahlten Refinanzierungszinsen seine Entscheidung insoweit tragen. Das FG hat hierzu ausgeführt, der Kläger habe in der mündlichen Verhandlung zugegeben, dass das seinem Schwager im Jahr 1990 gewährte zweite Darlehen über 300.000 DM aus dem betragsmäßig identischen Abgang auf dem Konto bei der A-Bank am 8. Juni 1990 mit dem Vermerk "... " gespeist worden ist. Zwar lässt sich dem Protokoll der mündlichen Verhandlung eine solche Aussage des Klägers nicht entnehmen. Auch hat der Kläger in seinem während der mündlichen Verhandlung überreichten Schriftsatz vom 22. Januar 2009 nur ausgeführt, die Auszahlung "... " stelle "eine private Verwendung durch den Kläger" dar; von einem Zusammenhang mit der Darlehensgewährung an seinen Schwager ist dort keine Rede. Da allerdings ausweislich der Angaben des Klägers in seiner Einkommensteuererklärung für 1990 das Darlehen an seinen Schwager ebenfalls am 8. Juni 1990 gewährt worden ist und der Kläger insoweit keine Revisionsrüge erhoben hat, liegt es nahe, dass das FG lediglich die Protokollierung der tatsächlich getätigten entsprechenden mündlichen Aussage des Klägers unterlassen hat.
- 75** 4. Befugnis zur nochmaligen Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO
- 76** a) Das FG hat für sämtliche angefochtenen Verwaltungsakte bejaht, dass das FA im Jahr 1998 zur nochmaligen Änderung der Bescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO berechtigt war. Allerdings stand der Einkommensteuerbescheid 1992 noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, so dass es auf die Frage einer Änderungsbefugnis nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO daher insoweit von vornherein nicht ankommt. Auch für den Einkommensteuerbescheid 1987 ist diese Frage nicht von Bedeutung, da dieser Bescheid im Jahr 1996 nicht geändert und der angefochtene Bescheid vom 3. Dezember 1998 daher erstmals auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützt worden ist.
- 77** b) Hinsichtlich der übrigen Einkommensteuerbescheide hat das FG zu Recht bejaht, dass im Jahr 1998 auch insoweit die Voraussetzungen für eine nochmalige Änderung der Festsetzungen auf der Grundlage des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO bestanden haben, als es um die Erfassung von Guthabenzinsen auf dem Konto bei der CH-Bank geht.

- 78** Für die Beurteilung, auf welche Dienststelle innerhalb der Finanzverwaltung hinsichtlich der Kenntnis von steuererheblichen Tatsachen abzustellen ist, kommt es auch in Fällen, in denen die Besteuerungsgrundlagen durch Bedienstete der Steuerfahndung ermittelt werden, allein auf die Kenntnis des zeichnungsbefugten Amtsträgers im Veranlagungsbezirk an (Senatsurteil vom 16. Juni 2004 X R 56/01, BFH/NV 2004, 1502, unter II.2.b, m.w.N.).
- 79** Der Zwischenbericht der Steuerfahndung vom 28. Februar 1996, auf dem die im März 1996 ergangenen ersten Änderungsbescheide beruhen, ist so frei von jeglichen Tatsachenangaben, dass er nicht geeignet ist, eine Tatsachenkenntnis des zuständigen Amtsträgers des Veranlagungsbezirks zu begründen. Weder wird ein bestimmter Sachverhalt beschrieben noch ein konkretes Bankkonto angegeben noch überhaupt ein Staat genannt, in dem das Bankkonto unterhalten worden sein soll ("einem ausländischen Konto"). Die Höhe der hinzuzuschätzenden Einkünfte wird nur als Jahressumme angegeben. Eine derartige Mitteilung, die sich --wie das FG im Beschluss über die AdV zutreffend formuliert hat-- weitgehend auf die "blanken Zahlen" beschränkt, begründet entgegen der Auffassung des Klägers nicht die Kenntnis des Veranlagungs-Sachbearbeiters, dass auf diesem Konto auch Guthabenzinsen angefallen sind.
- 80** Der Argumentation des Klägers, auch nach dem Erlass der ersten Änderungsbescheide seien keine zusätzlichen Tatsachen bekannt geworden, die für den Anfall von Guthabenzinsen sprächen, vermag der Senat ebenfalls nicht zu folgen. Denn erst nach dem Erlass der Bescheide vom März 1996 ist dem Veranlagungsbezirk bekannt geworden, dass der Kläger ein Bankkonto in der Schweiz unterhielt, auf dem über einen mehrjährigen Zeitraum zahlreiche einzelne Geldzugänge zu verzeichnen waren, ohne dass Abgänge von diesem Konto bekannt geworden sind. Ein solcher Sachverhalt ist durchaus geeignet, erstmals den Schluss auf den Anfall von Guthabenzinsen zuzulassen.
- 81** Sollte das Anfallen von Zinserträgen auf dem CH-Konto daher ordnungsgemäß festgestellt werden --woran es derzeit noch fehlt (vgl. oben 2.)--, war das FA nicht durch die im Jahr 1996 erlangten, bruchstückhaften Kenntnisse an einer nochmaligen Änderung der Bescheide im Jahr 1998 gehindert.
- 82** 5. Anwendung der verlängerten Festsetzungsfrist
- 83** Auch soweit das FG --im Zuge der Prüfung, ob die auf zehn Jahre verlängerte Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO anzuwenden sei-- die Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung des Klägers bejaht hat, kann das angefochtene Urteil keinen Bestand haben.
- 84** a) Den Ausführungen des FG lässt sich bereits nicht entnehmen, in welchem Umfang es für seine Entscheidung überhaupt auf die Anwendung der verlängerten Festsetzungsfristen ankam. Denn es hat weder geprüft, wann die regulären Festsetzungsfristen abgelaufen waren, noch die hierfür maßgebenden Feststellungen getroffen. Insbesondere ist nicht festgestellt, wann der Kläger seine Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre abgegeben hat. Für das Revisionsverfahren ist daher das Vorbringen des Klägers als richtig zu unterstellen, wonach bis einschließlich 1991 die reguläre Festsetzungsverjährung eingetreten war. Für den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1992 würde es demgegenüber auch nach dem eigenen Vorbringen des Klägers nicht darauf ankommen, ob sich die Festsetzungsfrist in Anwendung des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO verlängert.
- 85** b) Soweit daher die Vorschrift des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO entscheidungserheblich ist, erweist sich die entsprechende Revisionsrüge des Klägers als begründet. Das FG hat zwar einerseits die höchstrichterliche Rechtsprechung referiert, wonach bei der Feststellung, ob die Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung vorliegen, weder eine Verletzung von Mitwirkungspflichten zu berücksichtigen ist noch eine Reduzierung des Beweismaßes vorgenommen werden darf, sondern stets die volle Überzeugung des Tatrichters vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung erforderlich ist (BFH-Entscheidungen vom 7. November 2006 VIII R 81/04, BFHE 215, 66, BStBl II 2007, 364, und vom 24. Januar 2008 VIII B 163/06, BFH/NV 2008, 1099, unter 1.). Bereits im nächsten Absatz der Entscheidungsgründe zieht das FG dann aber eine --vermeintliche-- Verletzung von Mitwirkungspflichten (die Nichtvorlage der Bankkontoauszüge) tragend zur Begründung seiner Überzeugung vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung heran. Dies entspricht nicht den Grundsätzen der dargestellten höchstrichterlichen Rechtsprechung.
- 86** c) Es ist aber darauf hinzuweisen, dass sich --sofern sich im zweiten Rechtsgang die bisherige Annahme des FG bestätigen sollte, der Kläger habe mittels der ausländischen Bankkonten Einkünfte aus gewerblichen Provisionen sowie aus Guthabenzinsen erzielt-- aus den vom FG festgestellten Beweismitteln hinreichende Anhaltspunkte für das Vorliegen der objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung ergeben dürften. Insoweit ist insbesondere das Memorandum der A-Bank vom 5. Februar 1992 und das Teilgeständnis des Klägers im Strafverfahren zu berücksichtigen.

- 87** Allerdings wird das Vorliegen einer Steuerhinterziehung nach dem Wortlaut des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO ("soweit") für jeden einzelnen Teilbetrag des Steueranspruchs getrennt festzustellen sein.
- 88** 6. Vermögensteuer
- 89** Hinsichtlich der Vermögensteuer fehlen nachvollziehbare Feststellungen des FG, die seine Entscheidung, die Klage insoweit abzuweisen, tragen könnten.
- 90** a) Obwohl auch hier der erhebliche zeitliche Abstand zwischen dem ersten streitgegenständlichen Veranlagungszeitpunkt (1. Januar 1987) und dem Ergehen der Steuerbescheide (Dezember 1998) darauf hindeuten könnte, dass die reguläre Festsetzungsfrist zumindest für einen Teil der Veranlagungszeitpunkte, über die das FG entschieden hat, abgelaufen war, fehlt es an Ausführungen des FG zur Wahrung der Festsetzungsfrist. Im Hinblick auf die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 AO ist weder festgestellt, ob der Kläger zur Einreichung von Vermögensteuererklärungen verpflichtet war, noch, ob oder wann er derartige Erklärungen eingereicht hat. Dabei ist vorsorglich auf die für die Vermögensteuer geltende Sondervorschrift des § 170 Abs. 4 AO hinzuweisen. Hinsichtlich der Dauer der Festsetzungsfrist fehlt es an der Auseinandersetzung mit der Frage, ob dem Kläger auch hinsichtlich der Vermögensteuer --ggf. differenziert nach den einzelnen Bestandteilen der entsprechenden Steueransprüche-- eine Steuerhinterziehung zur Last fällt.
- 91** b) Ferner leidet die Entscheidung insoweit an einem inneren Widerspruch --zumindest aber an einem revisionsrechtlich beachtlichen Begründungsmangel--, als das FG die von ihm angenommenen Guthabenstände unterschiedslos als Kapitalforderungen dem sonstigen Vermögen (§ 110 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes --BewG--) zugeordnet hat, obwohl es die entsprechenden Geldzuflüsse offenbar als in einem Gewerbebetrieb des Klägers entstanden angesehen hat (vgl. hierzu bereits oben 2.a). Das FG hätte daher zumindest erwägen müssen, auch die von ihm in die sachliche Vermögensteuerpflicht einbezogenen ausländischen Bankkonten als Betriebsvermögen anzusehen. Dies hätte zur Anwendung des Freibetrags und des Bewertungsabschlags nach § 117a BewG --und damit zu einer erheblichen Steuerminderung-- geführt.
- 92** c) Ausweislich der knappen Ausführungen des FG zur Höhe der Schätzung hat es wohl im Ergebnis die vom FA geschätzten Guthabenstände übernehmen wollen. Insoweit gelten daher die zur Schätzung der Höhe der entsprechenden Guthabenzinsen (oben 2.b) geäußerten Bedenken entsprechend.
- 93** Zur Einkommensteuer ist das FG den Behauptungen des Klägers, ein großer Teil der von ihm vereinnahmten Beträge sei an Dritte weiterzuleiten gewesen, weitgehend gefolgt. Daraus hätten sich auch zur Vermögensteuer Zweifel ergeben müssen, ob auf den Konten bei der A-Bank und der CH-Bank tatsächlich Guthabenstände in der vom FA angesetzten Höhe vorhanden gewesen sein können bzw. ob einem vorhandenen Guthaben ggf. Schuldposten --in Gestalt noch weiterzuleitender Beträge-- gegenüber standen.
- 94** Diese Zweifel hat das FG zwar nicht explizit erwähnt, sie aber dadurch zu kompensieren versucht, dass es für die streitgegenständlichen Veranlagungszeitpunkte (1. Januar der Jahre 1987 sowie 1989 bis 1993) zusätzliche Guthaben des Klägers in den USA unterstellt hat. Als wesentlicher Anhaltspunkt hat dem FG insoweit eine --im Telefonvermerk vom 16. Januar 2009 dokumentierte-- Äußerung der Prozessbevollmächtigten des Klägers im Rahmen eines Parallelverfahrens über die AdV gedient, der Kläger habe im Zuge der Finanzkrise im Jahr 2008 einen Großteil seiner in den USA getätigten Geldanlagen verloren.
- 95** Zwar konnte sich aus dieser Äußerung tatsächlich ein Anlass zu weiteren Ermittlungen hinsichtlich der Höhe des Kapitalvermögens des Klägers --auch für die streitgegenständlichen Veranlagungszeitpunkte-- ergeben. Ohne derartige Ermittlungen durfte das FG aber nicht unterstellen, die Existenz eines --der Höhe nach unbekanntenen-- in den USA unterhaltenen Guthabens im Jahr 2008 belege bereits für die Jahre 1987 bis 1993 das Vorhandensein von Kapitalvermögen in einem Ausmaß, das geeignet sei, die Zweifel an der Höhe der vom FA angenommenen Guthaben auf den Konten bei der A-Bank und CH-Bank in vollem Umfang zu kompensieren. Das FG hätte vielmehr zunächst Ermittlungen zu den in den USA unterhaltenen Guthaben anstellen müssen. Nach Lage der Dinge wäre hierzu in erster Linie eine Anfrage beim Kläger in Betracht gekommen, verbunden mit der Aufforderung, geeignete Unterlagen vorzulegen. Ohne eine solche Anfrage --die nach Aktenlage nicht erfolgt ist-- fehlt es indes bereits dem Grunde nach an den Voraussetzungen für eine Schätzung, da diese nur zulässig ist, wenn das FG die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln kann (vgl. § 162 Abs. 1 AO).
- 96** 7. Verfahrensrügen

- 97** Auf die zahlreichen vom Kläger erhobenen Verfahrensrügen kommt es danach nicht mehr an.
- 98** a) Zur Behebung der vorhandenen rechtlichen Unklarheiten --das FG hatte aus diesem Grund die Revision zugelassen-- weist der Senat allerdings darauf hin, dass der Antrag auf Vernehmung des Zeugen D ordnungsgemäß gestellt war und das FG diesem Antrag hätte nachkommen müssen.
- 99** aa) Gemäß § 373 der Zivilprozessordnung (ZPO) i.V.m. § 82 FGO wird der Zeugenbeweis durch die Benennung der Zeugen und die Bezeichnung der Tatsachen, über welche die Vernehmung der Zeugen stattfinden soll, angetreten. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) stellt die Benennung eines Zeugen auch ohne Angabe der ladungsfähigen Anschrift einen den Anforderungen des § 373 ZPO genügenden beachtlichen Beweisantritt dar, sofern der Zeuge individualisierbar ist (Beschluss vom 26. Oktober 1999 2 BvR 1292/96, Neue Juristische Wochenschrift 2000, 945, unter II.1.b; ebenso BFH-Beschluss vom 30. Mai 2011 XI B 90/10, BFH/NV 2011, 1479, unter 2.a).
- 100** Soweit das BVerfG weiter ausführt, das Fehlen einer ladungsfähigen Anschrift sei als behebbares Hindernis anzusehen, das nur unter den Voraussetzungen des § 356 ZPO (erfolglose Fristsetzung zur Benennung der Anschrift) zur Nichtberücksichtigung des Beweisantritts führen dürfe, ist dies auf das finanzgerichtliche Verfahren zwar nicht übertragbar, weil § 82 FGO nicht auf § 356 ZPO verweist. Die Nichtanwendung des § 356 ZPO im finanzgerichtlichen Verfahren beruht indes darauf, dass die genannte Vorschrift Ausfluss des den Zivilprozess beherrschenden Dispositionsgrundsatzes ist, während im Verfahren nach der FGO der Grundsatz der Amtsermittlung gilt. Erforderlichenfalls kann daher auch das FG selbst verpflichtet sein, Ermittlungen zur genauen Anschrift eines Zeugen anzustellen, vorausgesetzt, dieser ist bereits individualisierbar benannt.
- 101** Eine solche Pflicht hat der erkennende Senat --was das FG durchaus gesehen hat, aber für rechtsirrig hält-- selbst dann bejaht, wenn der Zeuge ohne Angabe seines Namens, sondern nur durch Bezeichnung seines Arbeitgebers und seine dort ausgeübte Funktion benannt wird (Senatsbeschluss vom 30. April 2002 X B 132/00, BFH/NV 2002, 1457). Ungeachtet der Bedenken des FG muss der erkennende Senat unter der Geltung einer Prozessordnung, die vom Amtsermittlungsgrundsatz beherrscht und von den verfassungsrechtlichen Grundsätzen des Anspruchs auf rechtliches Gehör und auf effektiven Rechtsschutz getragen wird, zu diesem Ergebnis kommen. In diesem Zusammenhang ist auch der Hinweis des Klägers zu berücksichtigen, dass ein Beteiligter, der mit einer als Zeuge in Betracht kommenden Person bisher nur in dessen Eigenschaft als Arbeitnehmer eines Geschäftspartners in Kontakt gekommen ist, oftmals gar nicht die Möglichkeit haben wird, im Beweisantrag mehr als den Namen und die Bezeichnung des Arbeitgebers des Zeugen anzugeben.
- 102** bb) Nach diesen Grundsätzen war die Benennung des Zeugen D mit dessen vollständigem Namen und der Bezeichnung seines Arbeitgebers ausreichend.
- 103** Der Zeuge war aufgrund dieser Angaben hinreichend individualisiert. Zwar hatte der Kläger die Anschrift des Arbeitgebers des Zeugen nicht mitgeteilt; da es sich aber um ein weltbekanntes Unternehmen handelte, wäre es für das FG unschwer möglich gewesen, diese Anschrift zu ermitteln. Der Umstand, dass --so das FG-- nicht sicher feststand, ob der Zeuge auch im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung noch bei der Z-AG beschäftigt war, kann nicht dazu führen, den Beweisantrag abzulehnen, ohne auch nur den Versuch zu unternehmen, eine entsprechende Anfrage an die Z-AG zu richten. Nur dann, wenn eine solche Anfrage erfolglos gewesen wäre und keine anderen zumutbaren Möglichkeiten zur Ermittlung der ladungsfähigen Anschrift des Zeugen zur Verfügung gestanden hätten, hätte der Beweisantrag wegen nicht ordnungsmäßiger Benennung des Zeugen abgelehnt werden dürfen.
- 104** Bei einer solchen Verfahrensgestaltung wäre auch die weitere Erwägung des FG nicht zu beanstanden gewesen, den vom Kläger gestellten Vertagungsantrag unter Berufung auf dessen mangelnde Termينsvorbereitung (§ 227 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ZPO) abzulehnen. Denn ein Beteiligter, der einen Zeugen erst in der mündlichen Verhandlung benennt, ohne eine ladungsfähige Anschrift anzugeben, trägt zumindest das Risiko, dass diejenigen Maßnahmen, die dem FG noch während der mündlichen Verhandlung zur Ermittlung der Anschrift möglich sind, erfolglos bleiben, wenn weitere Maßnahmen aus Sicht des FG nicht in Betracht kommen und daher eine Vertagung nicht schon von Amts wegen geboten ist.
- 105** b) Das FG hat die Zulassung der Revision ferner damit begründet, von grundsätzlicher Bedeutung sei die Frage, ob ein Vertagungsantrag abgelehnt werden dürfe, wenn ein Beweisantrag nach grundlegender Änderung des Sachvortrags erst in der mündlichen Verhandlung gestellt werde.
- 106** aa) Insoweit ist klarstellend darauf hinzuweisen, dass das FG das Prozessverhalten des Klägers offenbar

fehlverstanden hat. Das FG scheint zu unterstellen, dass der Kläger im Klageverfahren wahrheitswidrig behauptet habe, nicht Inhaber der Konten bei der A-Bank und der CH-Bank gewesen zu sein. Eine solche Behauptung hätte zwar nach heutigem Erkenntnisstand in der Tat einen schwerwiegenden Verstoß gegen die prozessuale Wahrheitspflicht des § 76 Abs. 1 Satz 3 FGO --mit ggf. für den Kläger nachteiligen Folgen im Rahmen der Beweiswürdigung-- sowie ggf. eine Perpetuierung einer möglicherweise verwirklichten Steuerhinterziehung dargestellt; sie ist im Klageverfahren aber zu keinem Zeitpunkt aufgestellt worden. Vielmehr hatte der Kläger in seiner Klagebegründung vom 17. Juni 2008 lediglich darauf hingewiesen, dass das FA --seiner Ansicht nach--

den Nachweis der Zurechnung des Kontos bei der A-Bank bisher nicht geführt habe und sich hinsichtlich des Kontos bei der CH-Bank die "Ungewissheit" fortsetze.

- 107** Einen darüber hinausgehenden Erklärungsinhalt im Sinne der vom FG angenommenen wahrheitswidrigen Behauptung, nicht Kontoinhaber gewesen zu sein, lässt sich der Klagebegründung nicht entnehmen. Insbesondere differenziert diese eindeutig zwischen den angeführten bloßen Hinweisen auf eine noch fehlende Substantiierung des gegnerischen Vorbringens einerseits und einem klaren Bestreiten --z.B. in Bezug auf eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung des Klägers an der Y-GmbH-- andererseits.
- 108** Vor diesem Hintergrund entfällt die Annahme des FG, dem Kläger sei ein Verstoß gegen die Wahrheitspflicht vorzuwerfen. Offenbleiben kann im derzeitigen Verfahrensstadium, ob der Kläger aufgrund seiner prozessualen Pflicht, seine Erklärungen über tatsächliche Umstände "vollständig" (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO) abzugeben, auch ohne entsprechende Anfrage des FG verpflichtet gewesen wäre, seine Inhaberschaft an den Bankkonten von sich aus zu offenbaren.
- 109** bb) Darüber hinaus ist aber auch darauf hinzuweisen, dass die --vom FG zu Lasten des Klägers gewertete-- "grundlegende Änderung des Sachvortrags" nicht vorliegt. Wie bereits dargelegt, hatte der Kläger im Klageverfahren zunächst lediglich die Auffassung vertreten, das Vorbringen des FA sei nicht hinreichend substantiiert. Zwei Wochen vor der mündlichen Verhandlung --am 7. Januar 2009-- kam es dann zu einem Telefongespräch zwischen dem Berichterstatter des finanzgerichtlichen Verfahrens und der Prozessbevollmächtigten des Klägers. Ausweislich des kurzen Telefonvermerks hat der Berichterstatter die Prozessbevollmächtigte lediglich über den Inhalt seines zuvor mit dem Vertreter des FA geführten Telefongesprächs informiert. In diesem Vermerk findet sich im Wesentlichen der Hinweis, eine Behandlung als vGA komme nicht in Betracht; ferner seien bestimmte Beträge irrtümlich als Einnahmen angesetzt worden. Dass der Berichterstatter auch darauf hingewiesen habe, er neige zu einer Zurechnung der Bankkonten an den Kläger, geht aus dem Telefonvermerk nicht hervor; das FG scheint im angefochtenen Urteil aber von einem derartigen Gesprächsinhalt auszugehen. Unterstellt, dies sei zutreffend, wäre es keine "grundlegende Änderung des Sachvortrags", sondern ein naheliegendes und durch die anwaltliche Sorgfaltspflicht gebotenes Prozessverhalten, in der kurzfristig nach dem Telefongespräch stattfindenden mündlichen Verhandlung auch zur Höhe der sich aus den Zahlungseingängen auf den ausländischen Bankkonten ggf. ergebenden Einkünfte vorzutragen.
- 110** cc) Im Prozessrecht besteht ein Spannungsverhältnis zwischen einerseits dem --an das FG, nicht an die Beteiligten gerichteten-- gesetzlichen Leitbild, den Rechtsstreit möglichst in einer (einzigen) mündlichen Verhandlung zu erledigen (§ 79 Abs. 1 Satz 1 FGO), und andererseits dem grundlegenden Verfahrensrecht der Beteiligten, Tatsachenvortrag und Beweisanträge bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung in der einzigen ihnen eröffneten Tatsacheninstanz in das Verfahren einführen und die volle Einbeziehung der sich hieraus ergebenden Tatsachen in die Urteilsfindung erwarten zu dürfen (vgl. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO: Entscheidung "aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens"; Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes: Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs vor Gericht). Das FG hat dieses Spannungsverhältnis dahingehend aufgelöst, dass Beweisanträge, die nach einer Änderung des Sachvortrags erst in der mündlichen Verhandlung gestellt würden, abzulehnen seien. Dies ist unzutreffend (vgl. hierzu bereits Senatsbeschluss vom 29. September 2008 X B 203/07, BFH/NV 2008, 2049).
- 111** Der Kläger weist zu Recht darauf hin, dass die FGO einem Tatrichter, der in besonderer Weise an der Erfüllung des gesetzlichen Leitbilds interessiert ist, den Rechtsstreit möglichst in einer (einzigen) mündlichen Verhandlung zu erledigen, u.a. das Mittel der Setzung von Präklusionsfristen nach § 79b FGO zur Verfügung stellt. Dies setzt allerdings voraus, dass der Tatrichter frühzeitig vor der mündlichen Verhandlung den Prozessstoff ordnet, um den Beteiligten zielgerichtete Aufklärungsanordnungen zukommen lassen zu können. Denn die nach § 79b FGO gesetzte Frist muss, um die in § 79b Abs. 3 FGO vorgesehenen Rechtsfolgen auslösen zu können, angemessen sein (vgl. --zur früheren Ausschlussfrist zur Vorlage einer Prozessvollmacht-- BFH-Urteil vom 21. Februar 1980 V R 71-73/79, BFHE 130, 157, BStBl II 1980, 457). Ferner wird --auch wenn dies im Tatbestand des § 79b FGO nicht ausdrücklich

angeordnet ist-- eine auf diese Vorschrift gestützte Fristsetzung angesichts des Verlusts grundlegender prozessualer Rechte, der mit einem ergebnislosen Fristablauf verbunden sein kann, im Regelfall voraussetzen, dass zuvor eine nicht präklusionsbewehrte "einfache" Aufklärungsanordnung nach § 79 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 FGO ergangen und erfolglos geblieben ist (vgl. auch BFH-Urteile vom 9. September 1998 I R 31/98, BFHE 186, 511, BStBl II 1999, 26, und vom 10. Juni 1999 IV R 23/98, BFHE 189, 3, BStBl II 1999, 664; Thürmer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 79b FGO Rz 21, 100, Stand September 2009).

112 Vor diesem Hintergrund kann --anders als das FG offenbar meint-- ein Telefongespräch, das kurzfristig vor der mündlichen Verhandlung stattgefunden hat und dessen Inhalt nicht sicher feststeht, nicht dieselben einschneidenden Rechtsfolgen entfalten wie eine unter Beachtung aller Formalien rechtmäßig gesetzte Frist nach § 79b FGO. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass das finanzgerichtliche Verfahren vorrangig auf die Erforschung des Sachverhalts (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) gerichtet ist, nicht aber auf die Verkürzung des Verfahrens um jeden Preis.

113 8. Keine Zurückverweisung an einen anderen Senat

114 Die vom Kläger beantragte Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG ist nicht auszusprechen. Eine solche Anordnung ist dem Revisionsgericht gemäß § 563 Abs. 1 Satz 2 ZPO i.V.m. § 155 FGO zwar grundsätzlich möglich. Im Hinblick auf die Berührung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf den gesetzlichen Richter setzt ein derartiger Ausspruch aber besondere sachliche Gründe voraus; hierzu gehören erkennbare Zweifel an der Unvoreingenommenheit des an sich für den zweiten Rechtszug beim Tatgericht zuständigen Senats (BFH-Urteil vom 4. September 2002 XI R 67/00, BFHE 200, 1, BStBl II 2003, 142, unter II.3.).

115 Solche besonderen Gründe liegen im vorliegenden Fall noch nicht vor. Für diese Würdigung spricht entscheidend, dass es das FG selbst war, das --obwohl es einen Einzelfall ohne grundsätzliche Bedeutung entschieden hat-- im Hinblick auf seine eigene Unsicherheit über die Rechtmäßigkeit des von ihm gewählten Verfahrens die Revision hinsichtlich des gesamten Streitgegenstands zugelassen hat und sein Urteil daher in vollem Umfang zur Überprüfung des Revisionsgerichts gestellt hat. Bei einem Richter, der seine Entscheidung in besonderer Weise überprüfbar macht, werden aber in aller Regel keine Zweifel an seiner Unvoreingenommenheit angenommen werden können.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de