

Urteil vom 03. Dezember 2019, X R 5/18

Zur Zuschätzung bei Schrotterlösen

ECLI:DE:BFH:2019:U.031219.XR5.18.0

BFH X. Senat

FGO § 76 Abs 1, FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 1, FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 2, FGO § 118 Abs 2, AO § 162 Abs 2 S 1, AO § 171 Abs 5 S 1, FGO § 79a Abs 3, AO § 169 Abs 2 S 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 14. März 2017, Az: 1 K 95/14

Leitsätze

1. NV: Das FG muss unter dem Gesichtspunkt der Gewährung rechtlichen Gehörs nicht jede Änderung oder Abwandlung der Schätzungsmethode im Vorhinein offenlegen, wenn und soweit die betreffenden Schätzungsmethoden einander ähnlich oder voneinander abgeleitet sind. Allerdings ist ein Hinweis nach § 76 Abs. 2 FGO geboten, wenn das FG eine Schätzungsmethode anwenden will, die den bereits erörterten Schätzungsmethoden nicht mehr ähnlich ist oder die Einführung neuen Tatsachenstoffs erforderlich wird.
2. NV: Bei der Schätzung selbst und insbesondere auch bei der Frage, welche Schätzungsmethode dem Ziel am besten gerecht wird, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kommen, handelt es sich grundsätzlich um Tatsachenfeststellungen des FG. Das Revisionsgericht ist daran nach Maßgabe des § 118 Abs. 2 FGO gebunden, d.h., es prüft lediglich auf Rechtsverstoß, insbesondere auf Verstoß gegen die Denkgesetze und Erfahrungssätze, sofern nicht in Bezug auf die tatsächlichen Feststellungen des FG zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht sind (Bestätigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 22.07.2010 - IV R 30/08, BFHE 230, 397, BStBl II 2011, 210).

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 15.03.2017 - 1 K 95/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden in den Streitjahren 2001 bis 2005 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Der Kläger verpachtete im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wesentliche Betriebsgrundlagen an die E.-GmbH (im Folgenden: GmbH), deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er war. Ab April 2004 übernahm die Klägerin die Geschäftsführung. Die GmbH war in der Metallverarbeitung tätig.
- 3 Der anfallende Schrott wurde in drei firmeneigenen Containern für Edelstahl- (VA-, V2A-, V4A-Stahl), Alu- und sonstigen (Schwarzblech- oder Stahl-)Schrott gesammelt. Fremdfirmen holten die Container nach telefonischer Absprache ab und brachten sie am gleichen Tag geleert wieder zurück. Die GmbH erhielt von den Aufkäufern Gutschriften, die per Scheck bezahlt wurden.
- 4 Das Unternehmen sollte ursprünglich an den Angestellten S (S), seit 1995 Prokurist der GmbH, veräußert werden. Die Verhandlungen zerschlugen sich jedoch. S schied im Laufe des Jahres 2006 nach einem Zerwürfnis aus dem

Unternehmen aus. Zusammen mit dem Werkstattleiter Sch (Sch) gründete S daraufhin die B-KG (im Folgenden: B-KG) mit Sitz in demselben Ort und mit gleichem Angebot wie die GmbH. Mehrere Arbeitnehmer und Kunden wechselten von der GmbH zur B-KG. Es kam in der Folge zu einer Vielzahl von auch gerichtlichen Auseinandersetzungen. Der Betrieb der GmbH wurde Ende Juli 2008 eingestellt.

- 5 Ferner sind die Kläger seit 2001 Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebs mit Eigenjagd.
- 6 Aufgrund einer im Jahr 2006 eingegangenen Anzeige über nicht erfasste Schrottlieferungen der GmbH fand im Rahmen der Ermittlungen gegen den Metallaufkäufer eine Durchsuchung bei den Klägern statt. ...
- 7 Wegen des Verdachts der Hinterziehung von Einkommensteuer wurde ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren gegen den Kläger (Streitjahre 2001 bis 2003) eingeleitet. Das Strafverfahren wurde gemäß § 153a der Strafprozessordnung gegen Zahlung eines Geldbetrags in Höhe von 5.000 € eingestellt.
- 8 Bei den im Jahr 2006 begonnenen Außenprüfungen für die Jahre 2002 bis 2005 bei dem Kläger und der GmbH vertrat der Prüfer die Auffassung, es habe eine Vielzahl von verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) gegeben, darunter Erlöse aus nicht erfassten Schrottlieferungen der GmbH sowie als Betriebsausgaben der GmbH gebuchte Aufwendungen, die nach Auffassung des Prüfers mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder der Jagd in Zusammenhang stünden.
- 9 Aus der Buchführung der GmbH ergaben sich für die Jahre 2003 und 2004 23 bzw. 18 gebuchte Abholungen von durchschnittlich 4,57 t Schwarzblechschrott, ein bzw. drei Abholungen von durchschnittlich 902 kg Alu-Schrott und je eine Abholung von durchschnittlich 2,61 t Edelstahlschrott. Aufgrund aufgefundener Schrottwiegescheine, für die in der Buchführung der GmbH keine zugehörigen Einnahmen ausgewiesen waren, der Aussagen diverser ehemaliger Arbeitnehmer der GmbH sowie seiner eigenen Beobachtungen im Rahmen der Außenprüfung ging der Prüfer davon aus, die Schrotterlöse seien nicht vollständig erklärt worden und schätzte insoweit bei der GmbH Betriebseinnahmen für die Streitjahre in Höhe von insgesamt ca. 195.000 € hinzu. Dabei ging der Prüfer aufgrund der Aussage des S davon aus, die Schrottcontainer für Schwarzbleche (verzinkte Bleche) würden wöchentlich, für Alu-Bleche monatlich und für VA-Bleche (Edelstahl) alle sechs Wochen, neunmal pro Jahr, abgeholt. Die Erlöse für die danach fehlenden Schrottlieferungen ermittelte er für die Streitjahre 2003 und 2004 für die drei Blechsarten getrennt anhand des durchschnittlichen Gewichts und der durchschnittlichen Preise der gebuchten Lieferungen. Die Summe dieser Erlöse setzte er ins Verhältnis zum gebuchten Wareneinkauf des jeweiligen Jahres und nahm in Höhe des Mittelwerts der für die Streitjahre 2003 und 2004 berechneten Prozentsätze vom gebuchten Wareneinkauf Zuschätzungen der Erlöse für die anderen Streitjahre vor.
- 10 Der Prüfer nahm weiter an, diese hinzugeschätzten Beträge seien dem Kläger als vGA zugeflossen. Da die GmbH-Anteile zum Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens gehörten, erhöhte er die gewerblichen Einnahmen des Klägers dementsprechend.
- 11 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ den Ergebnissen der Außen- bzw. Steuerfahndungsprüfung entsprechende (Änderungs-)Bescheide gegenüber der GmbH und den Klägern. Die Einkommensteuerbescheide für 2001 bis 2004 wurden unter dem 02.10.2008 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geändert; für das Streitjahr 2005 erging ein erstmaliger Einkommensteuerbescheid unter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.
- 12 Im Einspruchsverfahren minderte das FA die Zuschätzungen bei den Schrotterlösen um ca. 135.000 €. Für die Streitjahre 2003 und 2004 ging es nunmehr davon aus, Schwarzblechschrott sei jährlich insgesamt (gebuchte und nicht gebuchte Schrottabholungen) einunddreißigmal, Alu-Schrott sei --bei je drei zusätzlichen (nicht gebuchten) Abholungen-- vier- (2003) bzw. sechsmal (2004) und Edelstahlschrott insgesamt dreimal im Jahr abgeholt worden. Dabei berücksichtigte es zugunsten des Klägers, dass im Prüfungszeitraum im Zweischichtbetrieb, während der Prüfung und der vom Prüfer beobachteten Schrottabholungen aber im Dreischichtbetrieb gearbeitet worden sei und es auch Schrottlieferungen gegeben habe, die wegen Verunreinigungen von den Aufkäufern nicht vergütet worden seien. Es verblieben hinzugeschätzte Erlöse in Höhe von 13.100 DM (2001), 9.800 € (2002), 8.900 € (2003), 18.000 € (2004) und 14.800 € (2005). Mit Einspruchsentscheidung vom 07.04.2014 wurde die Einkommensteuer für sämtliche Streitjahre --bezüglich der vGA jeweils unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens-- entsprechend niedriger festgesetzt.
- 13 Mit ihrer Klage wandten sich die Kläger im Wesentlichen gegen die vom FA angenommenen vGA.

- 14** Nach Anhörung zahlreicher früherer Mitarbeiter der GmbH als Zeugen gab das Finanzgericht (FG) der Klage teilweise statt. Es setzte das zu versteuernde Einkommen um 13.809 DM (2001), 7.737 € (2004) und 7.310 € (2005) herab und wies im Übrigen die Klage ab.
- 15** Die Änderungen beruhten zum einen darauf, dass sich die Beteiligten vor allem hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Geländewagen und der Fahrzeugkosten in tatsächlicher Hinsicht verständigt hatten und das FG bezüglich der Streitpunkte Hallentor, Regal und Rechnungen keine vGA annahm. Zum anderen ging das FG bei den zugeschätzten Schrotterlösen aufgrund der Zeugenangaben zwar davon aus, dass die Zuschätzung für sämtliche Streitjahre dem Grunde nach berechtigt und auch die Anzahl der vom FA geschätzten Schrottlieferungen angemessen sei. Den Zuschätzungen des FA für die Jahre 2003 und 2004 schloss es sich an. Für die anderen Streitjahre hielt es aber aufgrund eigener Schätzungsbefugnis eine andere als die vom FA gewählte Methode für vorzugswürdig. Dabei stellte es auf das für die Streitjahre 2003 und 2004 jeweils ermittelte Verhältnis der hinzugeschätzten zu den gebuchten Schrottmengen ab und wandte dieses Verhältnis auf die von der GmbH in den anderen Streitjahren gebuchten Erlöse an, so dass die tatsächlich erzielten Schrottpreise des jeweiligen Jahres in die Schätzung eingingen. Hiernach sah es das FG als erwiesen an, dass Schrotterlöse der GmbH in der Buchführung in Höhe von 7.200 DM (2001), 18.400 € (2002), 8.900 € (2003), 18.000 € (2004) und 14.800 € (2005) nicht ausgewiesen, dem Kläger als vGA im Rahmen seines Verpachtungsunternehmens zugeflossen, aber nicht in den Einkommensteuererklärungen angegeben worden seien. Des Weiteren gelangte es aufgrund der von den Zeugen bekundeten Herstellung von Hochsitzen durch Arbeitnehmer und mit Material der GmbH, der Lieferscheine und Rechnungen der KG (V-KG) sowie der daraus ersichtlichen Maße der nach den Vorgaben der GmbH zugeschnittenen Holzplatten zur Überzeugung, dass jedenfalls das von der V-KG bezogene Holz für die Anfertigung von Hochsitzkanzeln verwendet worden sei.
- 16** Mit ihrer Revision machen die Kläger geltend, das Urteil beruhe auf Verfahrensfehlern, zudem habe das FG bezüglich der vGA rechtsfehlerhaft nicht das Halbeinkünfteverfahren angewendet.
- 17** Die Kläger beantragen sinngemäß, unter teilweiser Aufhebung des angefochtenen Urteils die Einkommensteuerbescheide für 2001 bis 2004 vom 02.10.2008 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 07.04.2014 und den geänderten Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 05.01.2015 dahingehend zu ändern, dass die vom FA vorgenommenen Gewinnerhöhungen um 15.938 DM (2001), 10.558 € (2002), 6.252 € (2003), 15.525 € (2004) und 14.449 € (2005) nicht angesetzt werden, mit Ausnahme der aufgrund tatsächlicher Verständigung anzusetzenden Beträge in Höhe von jährlich 4.200 DM (2001) bzw. 2.147 € (2002 bis 2005) für die Privatnutzung der Geländewagen (1 %-Versteuerung) und des Veräußerungsgewinns PKW in Höhe von 3.884 € (2005).
- 18** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen. Es weist hinsichtlich der fehlerhaften Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens darauf hin, dass sich dies zugunsten der Kläger ausgewirkt habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision ist unbegründet.
- 20** Das FG hat verfahrensfreierfrei (dazu unter 1.) in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Höhe Einkünfte des Klägers aufgrund von vGA hinzugeschätzt (dazu unter 2. und 3.). Bei der Tenorierung der Herabsetzung des zu versteuernden Einkommens um 13.809 DM (2001), 7.737 € (2004) und 7.310 € (2005) hat es zwar bezüglich der in diesen Beiträgen enthaltenen vGA zu Unrecht nicht das Halbeinkünfteverfahren angewendet; hierdurch werden die Kläger aber nicht in ihren Rechten verletzt (dazu unter 4.).
- 21** 1. Die von den Klägern geltend gemachten Verfahrensfehler liegen nicht vor.
- 22** a) Ein Verstoß gegen das Recht auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes --GG--) ist nicht gegeben.
- 23** aa) Im Einverständnis der Beteiligten hat im Streitfall gemäß § 79a Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) der Vorsitzende anstelle des Senats entschieden. Wie zuvor die Kläger hat sich auch das FA im Schriftsatz vom 15.07.2016 mit einer Entscheidung durch den Vorsitzenden einverstanden erklärt. Dieses Einverständnis konnte

auch trotz dessen vorheriger Verweigerung durch das FA wirksam erfolgen. Denn eine solche (negative) Erklärung verändert die prozessrechtliche Lage nicht, nach der grundsätzlich der gesamte Senat des FG zu entscheiden hat; sie kann also durch eine spätere Einverständniserklärung ersetzt werden (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.04.2005 - IX B 154/04, BFH/NV 2005, 1352, Rz 9, und vom 26.04.2005 - VII B 83/04, BFH/NV 2005, 1592, Rz 9).

- 24** bb) Soweit die Kläger diese Rechtsprechung für nicht überzeugend halten, weil die Ausübung des durch § 79a Abs. 3 FGO eröffneten Wahlrechts darin bestehen könne, --unter Verzicht auf die alternative Möglichkeit einer Entscheidung durch den Vorsitzenden/Berichterstatler-- (endgültig) eine Entscheidung des Senats zu verlangen, vermag der erkennende Senat dem nicht zu folgen.
- 25** Grundsätzlich unwiderruflich und unanfechtbar sind Erklärungen im Finanzgerichtsprozess nämlich nur dann, wenn sie Prozesshandlungen (Prozesserklärungen) sind. Dies ist der Fall, wenn die betreffende Erklärung das finanzgerichtliche Verfahren gestaltet, indem sie die prozessrechtliche Lage unmittelbar verändert. Nur bei einer solchen Sachlage besteht das Bedürfnis der Unwiderruflichkeit und Unanfechtbarkeit, um eine eindeutig klare prozessrechtliche Lage zu gewährleisten (vgl. BFH-Beschluss vom 07.02.1990 - III R 101/87, BFH/NV 1991, 402, unter 3.b). Durch die Erklärung, mit einer Entscheidung durch den Vorsitzenden *nicht* einverstanden zu sein, wird die Prozesslage --wie oben ausgeführt-- nicht umgestaltet. Vielmehr verbleibt es bei der bereits bestehenden Zuständigkeit des Senats. Ein Bedürfnis zur Unwiderruflichkeit und Unanfechtbarkeit der Negativerklärung aus Gründen prozessualer Klarheit besteht hier gerade nicht.
- 26** b) Das FG hat den Anspruch der Kläger auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO) nicht durch eine unzulässige Überraschungsentscheidung verletzt.
- 27** aa) 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 (vgl. BFH-Beschluss vom 03.08.2017 - IX B 54/17, BFH/NV 2017, 1449, Rz 18).
- 28** bb) Nach diesen Maßstäben hat das FG keine Überraschungsentscheidung getroffen.
- 29** (1) Eine solche ergibt sich nicht aufgrund des Vortrags der Kläger, das FG sei --völlig überraschend-- im Zusammenhang mit den Schrotterlösen von einer Steuerhinterziehung des Klägers und damit einer verlängerten Festsetzungsfrist ausgegangen.
- 30** (a) Die Rüge greift schon deshalb nicht durch, weil das angegriffene Urteil auf dem behaupteten Fehler nicht beruht. Denn im Zeitpunkt des Erlasses der geänderten Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2001 bis 2004 und des Einkommensteuerbescheides für 2005 am 02.10.2008 war die regelmäßige vierjährige Festsetzungsfrist (vgl. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) nicht abgelaufen. Nach den Feststellungen des FG hatten die Kläger die Einkommensteuererklärungen der Streitjahre 2001 bis 2004 jeweils im zweiten Jahr nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums, die Einkommensteuererklärung 2005 im Jahr 2010 eingereicht. Die Festsetzungsfrist begann daher gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres der Einreichung der Einkommensteuererklärung, für das Jahr 2001 mit Ablauf des 31.12.2003, für das Jahr 2002 mit Ablauf des 31.12.2004. Danach könnte lediglich bezogen auf das Streitjahr 2001 der Ablauf der Festsetzungsfrist zum 31.12.2007 der am 02.10.2008 erfolgten Änderung des Einkommensteuerbescheides entgegengestanden haben. Zwar greift insoweit die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO nicht ein, da das Streitjahr 2001 nicht von der im Jahr 2006 begonnenen Betriebsprüfung umfasst war. Allerdings hatte die Steuerfahndung am 16.02.2007 --vor Ablauf der Festsetzungsfrist-- mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen auch für das Streitjahr 2001 begonnen, wie sich aus dem Bericht über die Außenprüfung vom 26.09.2008 ergibt, der auch auf der Grundlage der Prüfungen der Steuerfahndung verfasst wurde und sich mit dem Streitjahr 2001, insbesondere mit den nicht versteuerten Schrotterlösen befasste. Daher lief gemäß § 171 Abs. 5 Satz 1 AO die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor der aufgrund der Ermittlungen der Steuerfahndung erlassene Einkommensteuerbescheid für 2001, der unter dem 02.10.2008 erging, unanfechtbar wurde. Eines Rückgriffs auf § 169 Abs. 2 Satz 2 AO bedurfte es daher im Streitfall nicht.
- 31** (b) Im Übrigen würde die Rüge auch der Sache nach nicht durchgreifen. Im Streitfall hätten die Kläger damit rechnen müssen, dass das FG der Frage der Festsetzungsverjährung nachgehen, hierbei die Voraussetzungen der § 169 Abs. 2 Satz 2, § 370 AO näher prüfen und ggf. bejahen würde. Die Streitfrage, ob Zuschätzungen bei den

Erlösen aufgrund nicht gebuchter, von den Händlern vergüteter Schrottlieferungen zulässig seien, war Kern der gerichtlichen Auseinandersetzung. Im Hinblick darauf, dass einerseits die Kläger derartige Lieferungen außerhalb der Buchführung bestritten, andererseits das FA von solchen ausging, lag --wie auch das Strafverfahren zeigt-- der Vorwurf der nicht vollständigen Erklärung und damit einer die Festsetzungsfrist verlängernden Steuerhinterziehung auf der Hand.

- 32** (2) Eine verfahrensfehlerhafte Überraschungsentscheidung bzw. ein Verstoß gegen die Hinweispflicht liegt auch nicht im Hinblick auf das Vorbringen der Kläger vor, das FG habe seine Entscheidung, ohne einen rechtlichen Hinweis zu erteilen, auf eine völlig neue Schätzungsmethode gestützt.
- 33** (a) Nach gefestigten Grundsätzen höchstrichterlicher Rechtsprechung ist das FG im Rahmen der gebotenen Gewährung rechtlichen Gehörs grundsätzlich nicht gehalten, die Beteiligten darauf hinzuweisen, dass es --wie im Streitfall (teilweise)-- von seiner eigenen gesetzlichen Schätzungsbefugnis nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO Gebrauch machen will. So wie aber die überraschende Einführung neuer rechtlicher Gesichtspunkte durch das FG eine Verletzung rechtlichen Gehörs darstellen kann, gilt dies ebenso für die Anwendung bisher nicht erörterter Schätzungsmethoden, die in ihrer Qualität einem nicht erkennbaren neuen rechtlichen Gesichtspunkt vergleichbar sind. Hieraus folgt indes noch nicht, dass das FG jede Änderung oder Abwandlung der Schätzungsmethode vorweg offenlegen müsste, wenn und soweit die betreffenden Schätzungsmethoden einander ähnlich oder voneinander abgeleitet sind (vgl. BFH-Urteil vom 02.02.1982 - VIII R 65/80, BFHE 135, 158, BStBl II 1982, 409, unter 1.e). Allerdings ist nach diesen Maßstäben ein Hinweis nach § 76 Abs. 2 FGO geboten, wenn das FG eine Schätzungsmethode anwenden will, die den bereits erörterten Schätzungsmethoden nicht mehr ähnlich ist oder die Einführung neuen Tatsachenstoffs erforderlich wird (vgl. BFH-Entscheidungen vom 10.09.2013 - XI B 114/12, BFH/NV 2013, 1947, Rz 12; vom 19.01.2018 - X B 60/17, BFH/NV 2018, 530, Rz 17; in BFHE 135, 158, BStBl II 1982, 409, unter 1.d).
- 34** (b) Diesen Grundsätzen wird die angefochtene Entscheidung gerecht.
- 35** Was die Streitjahre 2003 und 2004 anbelangt, hat das FG die Schätzungen des FA nicht beanstandet, somit schon keinerlei Änderung bei der Schätzungsmethode vorgenommen.
- 36** Hinsichtlich der Zuschätzungen für die Streitjahre 2001, 2002 und 2005 hat das FG von seiner eigenen Schätzungsbefugnis Gebrauch gemacht. In diesem Rahmen hat es die Schätzungsmethode des FA lediglich modifiziert, indem es auf das Verhältnis der hinzugeschätzten zu den gebuchten Schrottmengen abstellt, während das FA das Verhältnis anhand der gebuchten und nicht gebuchten Anzahl der Abholungen ermittelt hat. Dabei hat das FG die Menge des nicht gebuchten Schrotts aus den Schätzungen des FA (für 2003 und 2004), die gebuchten Schrottmengen im Wesentlichen aus den Angaben des Klägers im Schriftsatz vom 11.01.2017 übernommen; die Einführung neuen Tatsachenstoffs war somit entbehrlich. Auch die Methode der Übertragung von Werten aus einzelnen Streitjahren auf andere Streitjahre war den Beteiligten bekannt und vom FA auch bereits bei seiner Schätzung praktiziert worden.
- 37** c) Entgegen der Behauptung der Kläger hat das FG die Beweisaufnahme durch Zeugeneinvernahme im Zusammenhang mit den Schrotterlösen nicht als unbeachtlich angesehen und somit seine Überzeugung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 38** Aus den Zeugenaussagen hat das FG zum einen seine Überzeugung gewonnen, dass die Schrotterlöse in den Streitjahren vom Kläger nicht vollständig erklärt worden seien. Zum anderen hat das FG die Angaben der Zeugen bei der Höhe der Schätzung berücksichtigt. Dabei hat es den Bekundungen des Zeugen S über die Häufigkeit der Containerlieferungen besondere Bedeutung beigemessen, die auch in die Schätzungen des FA eingeflossen waren. Im Ergebnis hat das FG die finanzbehördlichen Zuschätzungen für die Jahre 2003 und 2004 nicht beanstandet. Die --auf den Zeugenangaben beruhenden-- Zuschätzungen des FA wegen nicht gebuchter Schrottlieferungen für die Jahre 2003 und 2004 bilden überdies eine Rechengröße für die eigenen Schätzungen des FG hinsichtlich der übrigen Streitjahre. Somit sind die Zeugenaussagen vom FG sowohl bei der Schätzungsbefugnis als auch bei der Höhe der Schätzung berücksichtigt worden.
- 39** d) Soweit die Kläger in diesem Zusammenhang vorbringen, durch einen Verstoß gegen die gerichtliche Hinweispflicht sei ihnen die Möglichkeit genommen worden, auf die Fehlerhaftigkeit der Schätzungsmethode hinzuweisen, wird kein Gehörsverstoß dargelegt. Stellt --nach dem Vorstehenden-- die gerichtliche Schätzungsmethode eine dem FA ähnliche bzw. davon abgeleitete Methode dar, bedurfte es schon keines rechtlichen Hinweises. Das Vorbringen der Kläger zeigt keinen Verfahrensfehler auf, sondern richtet sich letztlich

nur gegen die Richtigkeit der vom FG gewählten Schätzungsmethode. Dies belegt auch ihr Einwand, die gerichtliche Gegenüberstellung von Einkaufspreisen mit den Schrotterlösen könne angesichts der schwankenden Preise nicht als sachgerechte Schätzungsmethode angesehen werden. Im Übrigen greift dieser Einwand nicht durch. Das FG hat gerade nicht auf die Metalleinkaufspreise abgestellt, sondern auf die aus den gebuchten Schrottlieferungen bekannten Schrotterlöse im jeweiligen Streitjahr (2001, 2002 und 2005) den maßgeblichen Erhöhungsfaktor (aus den Jahren 2003 bzw. 2004) angewendet, so dass bei der vom FG verwendeten Methode --worauf es fehlerfrei hinweist (vgl. S. 21 des Urteilsabdrucks --UA--)-- die tatsächlich erzielten Schrottpreise des jeweiligen Jahres in die Schätzung eingehen.

- 40** e) Eine Gehörsverletzung liegt auch bezüglich der vom FG angenommenen Herstellung von Hochsitzen nicht vor.
- 41** aa) Der Anspruch auf rechtliches Gehör verpflichtet das Gericht, die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern des Vorbringens auseinanderzusetzen. Indes ist das Gericht nicht verpflichtet, den Beteiligten die für die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte anzudeuten, sie mit den Beteiligten umfassend zu erörtern oder der Rechtsansicht eines Beteiligten zu folgen (vgl. Senatsbeschluss vom 25.04.2016 - X B 134/15, BFH/NV 2016, 1286, Rz 20).
- 42** bb) Hiernach ist der gerügte Verstoß gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör nicht gegeben. Das FG hat den Vortrag der Kläger, die GmbH habe keine Hochsitze hergestellt, das von der V-KG bezogene Holz habe als Ersatz für die Arbeitsfläche auf den Montagetischen und zur Absicherung der Plane auf der Ladefläche der Lkw gegen die scharfkantigen Bleche gedient, im Tatbestand seines Urteils (vgl. S. 11 UA) wiedergegeben und in den Entscheidungsgründen (vgl. S. 18 UA) im Einzelnen gewürdigt. Dass das FG aufgrund der Würdigung der tatsächlichen Umstände zu einem anderen Ergebnis als die Kläger gekommen ist, kann eine Gehörsverletzung nicht begründen. Handelt es sich bei dem von der V-KG bezogenen Holz um einen tatsächlichen Gesichtspunkt, der bereits erörtert worden war, scheidet die Annahme einer Überraschungsentscheidung aus. Ein kundiger Prozessbeteiligter musste damit rechnen, dass das FG aus der Anschaffung der Holzmenge von fast 130 qm --auch unter Berücksichtigung weiterer Umstände-- möglicherweise einen vom Vortrag der Kläger abweichenden Schluss ziehen würde.
- 43** f) Die weitere Rüge der Kläger, das FG habe gegen den klaren Inhalt der Akten nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen, greift ebenfalls nicht durch.
- 44** aa) Gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung.
- 45** Zum Gesamtergebnis des Verfahrens gehört auch die Auswertung des Inhalts der dem Gericht vorliegenden Akten. Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten liegt insbesondere dann vor, wenn das FG eine nach Aktenlage feststehende Tatsache, die richtigerweise in die Beweiswürdigung hätte einfließen müssen, unberücksichtigt lässt oder seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde legt, der dem protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht (vgl. BFH-Beschluss vom 31.01.2019 - V B 99/16, BFH/NV 2019, 409, Rz 24).
- 46** Im Übrigen ist die Würdigung der ihm vorliegenden Unterlagen und Beweisergebnisse grundsätzlich allein dem FG vorbehalten, das hierbei nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung entscheiden muss (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die auf diese Weise zustande gekommene Entscheidung kann im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob das FG entweder von einem unzureichend aufgeklärten Sachverhalt ausgegangen ist oder mit seiner Sachverhaltswürdigung gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen hat. Die Schlussfolgerungen des FG haben schon dann Bestand, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich sind (vgl. Senatsurteil vom 12.03.2003 - X R 17/99, BFH/NV 2003, 1031, unter II.2.b aa).
- 47** bb) Bei Anwendung dieser Grundsätze weist die Vorentscheidung den gerügten Verfahrensmangel nicht auf.
- 48** Wenn die Kläger rügen, die Annahme einer Steuerhinterziehung durch das FG sei nicht durch ausreichende tatsächliche Feststellungen unterlegt, wenden sie sich in Wahrheit gegen die finanzgerichtliche Sachverhaltswürdigung. Dabei ist allerdings weder von einem unzureichend aufgeklärten Sachverhalt auszugehen noch ein Verstoß gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze ersichtlich.
- 49** (1) Die Kläger führen zunächst aus, das FG sei davon ausgegangen, dass weder in den geschäftlichen Unterlagen der GmbH noch bei den Altmetallhändlern Belege oder Indizien für nicht erklärte Schrotterlöse vorhanden gewesen seien. Dies sei --nach den weiteren Darlegungen des FG-- auch nicht verwunderlich, da kein an einer Straftat

Beteiligter einen Beleg für diese Straftat wolle. Das Vorliegen einer Straftat werde also vom FG damit begründet, dass es keinen Beleg dafür gebe. Diese Art der gerichtlichen Nachweisführung beinhalte einen unzulässigen denklolgischen Zirkelschluss. Durch das Fehlen von Belegen zum Nachweis der Steuerhinterziehung werde die Steuerhinterziehung nachgewiesen, weil das Fehlen der Belege typisch für die Steuerhinterziehung sei.

- 50** Entgegen diesem Vorbringen leidet das angegriffene Urteil nicht an einem "denklolgischen Zirkelschluss". Vielmehr hat das FG seine Überzeugung von nicht erklärten Erlösen auf die übereinstimmenden Zeugenaussagen, dass die GmbH häufiger Schrott geliefert habe als aus der Buchführung ersichtlich sei, gestützt. Das Fehlen (sonstiger) Belege über nicht erklärte Erlöse hat es nicht zum Nachweis der Steuerhinterziehung herangezogen, vielmehr diesen Umstand in denklolgisch nachvollziehbarer Weise dahingehend gewürdigt, dass er der gerichtlichen Schlussfolgerung nicht (zwingend) entgegenstehe bzw. bei Steuerhinterziehungen auch nicht überraschend sei.
- 51** (2) Des Weiteren haben die Kläger gerügt, das FG habe sämtliche Zeugen für glaubwürdig gehalten, obwohl sie unterschiedliche Aussagen über die Häufigkeit der Schrottlieferungen gemacht hätten. Wie das FG zu seiner Einschätzung bezüglich der Glaubwürdigkeit gekommen sei, habe es nicht dargelegt. Dabei hätten die bei der Firma B-KG angestellten Zeugen ein gemeinsames Interesse an einer naheliegenden Sachverhaltsschilderung gehabt und ihren beiden Chefs nicht widersprechen können. Demgegenüber habe der zwischenzeitlich verrentete Zeuge W kein eigenes Interesse an einer Aussage zu erhöhten Schrotterlösen gehabt und am 15.02.2017 keine Kenntnis von Schwarzverkäufen bekundet; dessen Zeugenaussage sei bei der gerichtlichen Würdigung indes unberücksichtigt geblieben. Vor diesem Hintergrund hätte sich das FG mit der Glaubwürdigkeit der Zeugen intensiv befassen müssen. Die finanzgerichtlichen pauschalen Aussagen zur Glaubwürdigkeit der Zeugen seien für die Feststellung des objektiven Tatbestandes einer Steuerhinterziehung nicht ausreichend. Es fehle insbesondere angesichts der unterschiedlichen Zeugenaussagen auch die Feststellung, wie hoch die vermeintliche Steuerhinterziehung in den jeweiligen Jahren gewesen sein solle. Insoweit stütze das FG sein Urteil auf einen nicht ausreichend ermittelten Sachverhalt.
- 52** Die vorstehenden Ausführungen lassen eine --nach revisionsrechtlichen Maßstäben-- unzureichende Überzeugungsbildung des FG nicht erkennen.
- 53** (a) Das FG hat nicht etwa eine pauschale Aussage zur Glaubwürdigkeit der Zeugen getroffen, sondern sich mit dem Vorwurf der Kläger, die Zeugen hätten sich --u.a. wegen des Arbeitsplatzwechsels von der GmbH zur B-KG-- zum Nachteil der Kläger abgesprochen, näher auseinandergesetzt. Dabei hat es --vertretbar-- gewürdigt, dass die Zeugen auch die Herstellung von Hochsitzen durch Arbeitnehmer und mit Material der GmbH bekundet hätten, wobei deren Darstellung insoweit durch weitere objektive Belege gestützt werde. Würden aber die Kläger diesen Sachverhalt wahrheitswidrig bestreiten, so stelle ihr Hinweis auf eine angebliche Absprache zwischen den Zeugen zum Nachteil der Kläger eine reine Schutzbehauptung dar. Dementsprechend gebe es aber auch keinen Grund für die Annahme, dass die Zeugen zur Häufigkeit der Leerung der Schrottcontainer nicht auch nach bestem Wissen und Gewissen die Wahrheit gesagt hätten.
- 54** Diese Schlussfolgerungen des FG sind --wenn auch nicht zwingend-- jedenfalls möglich.
- 55** (b) Entgegen der Behauptung der Kläger hat der Zeuge W --in der Sitzung am 15.03.2017-- nicht ausgesagt, er habe keine Kenntnis von Schwarzverkäufen gehabt und über solche auch nicht von anderen Mitarbeitern einmal reden gehört. Vielmehr hat der seinerzeit 82jährige Zeuge --ausweislich des Sitzungsprotokolls (vgl. S. 4 des Protokolls vom 15.03.2017; Rückseite Bl. 132 der FG-Akten, Band III)-- lediglich bekundet, er sei in den Streitjahren schon in Rente gewesen, aber in der Zeit zwei- bis dreimal pro Woche in der Firma (GmbH) gewesen. Er könne nichts dazu sagen, wie häufig die Schrottcontainer der GmbH geleert worden seien.
- 56** Außerdem hat das FG die vorstehend getroffenen Aussagen des Zeugen nicht unberücksichtigt gelassen, aber bei seiner Würdigung auf die frühere Einlassung des Zeugen W am 22.11.2016 abgestellt, nach welcher die geschätzte Anzahl der Leerungen aller Container zusammen 52 p.a. betragen habe.
- 57** (3) Mit ihrem weiteren Vorbringen, das FG stütze sein Urteil auf einen nicht ausreichend ermittelten Sachverhalt, legen die Kläger --soweit ersichtlich-- schon keinen entscheidungserheblichen Fehler dar. Sofern die Kläger die genaue Höhe der Steuerhinterziehung im jeweiligen Streitjahr so festgestellt haben wollen, wie dies bei einer Auswertung nicht erfasster Belege möglich wäre, verkennen sie die im Streitfall gegebene Schätzungssituation.
- 58** (4) Die finanzgerichtliche Überzeugungsbildung begegnet auch bezüglich des subjektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung keinen revisionsrechtlichen Bedenken. Die Kläger zeigen nicht auf, inwieweit das FG von einem

unzureichend aufgeklärten Sachverhalt ausgegangen wäre oder mit seiner Sachverhaltswürdigung gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen hätte.

- 59** (a) So ist ihre Behauptung unzutreffend, dass das FG zum subjektiven Tatbestand kein Wort verliere. Das FG hat in den Entscheidungsgründen seines Urteils im Hinblick auf die (verlängerte) Festsetzungsfrist ausdrücklich auch den subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung bejaht, indem es ausgeführt hat, der Kläger habe die in Rede stehenden Beträge in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2001 bis 2004 "vorsätzlich" nicht erklärt und dadurch bewirkt, dass die Einkommensteuer der Kläger zu niedrig festgesetzt worden sei (vgl. S. 14 UA). Zusätzlicher Ausführungen bedurfte es wegen der weiteren Urteilsbegründung, die von einer Abrede zwischen Lieferanten und Händler über Schwarzlieferungen ausgeht, nicht. Angesichts dessen und des Umstandes, dass die Kläger nicht gebuchte Schrottlieferungen in Abrede stellten, war eine ausdrückliche gerichtliche Würdigung, dass die Nichtangabe von Erlösen aus Schrottverkäufen nicht aus einem buchhalterischen Versäumnis resultierte, ebenfalls entbehrlich.
- 60** (b) Entsprechendes gilt für den Einwand der Kläger, das FG hätte aufklären müssen, ob Vorsatz nicht nur hinsichtlich einer Hinterziehung von Körperschaftsteuer, sondern auch hinsichtlich der Verkürzung von Einkommensteuer vorgelegen habe, zumal das Konstrukt der vGA nicht jedem Steuerpflichtigen geläufig sei. Unabhängig vom Begriff der vGA ist jedenfalls aufgrund einer "Parallelwertung in der Laiensphäre" davon auszugehen, dass dem Kläger, der sowohl Gesellschafter als auch Geschäftsführer einer GmbH war, bewusst sein musste und er auch wollte, dass die Erlöse aus den Schwarzlieferungen nicht nur bei der Körperschaftsteuer, sondern auch bei seiner Einkommensteuer nicht erfasst wurden.
- 61** g) Die Revision bleibt auch mit dem Einwand erfolglos, der Einkommensteuerbescheid 2001 habe gegenüber der Klägerin wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr geändert werden dürfen, da das FG nur von einer Steuerhinterziehung durch den Kläger, nicht aber durch die Klägerin ausgegangen sei.
- 62** Hinsichtlich der Frage der verlängerten Festsetzungsfrist wegen Steuerhinterziehung (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) bei Eheleuten genügt es für deren Anwendung, wenn (nur) einem der zusammenveranlagten Ehegatten eine Steuerhinterziehung vorzuwerfen ist. Hat sich ein Ehegatte darauf beschränkt, die gemeinsame Steuererklärung nur zu unterschreiben, ohne zugleich selbst eine Steuerhinterziehung zu begehen, so hindert das zwar eine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner nach § 71 AO, ändert indes nichts an der Hinterziehung des Steueranspruchs als solchem (vgl. BFH-Beschlüsse vom 20.08.2010 - IX B 41/10, BFH/NV 2010, 2239, Rz 3; vom 19.02.2008 - VIII B 49/07, BFH/NV 2008, 1158, unter 2.b; vom 30.03.2005 - IV B 161/03, juris, unter 2.b).
- 63** Vor diesem Hintergrund konnte das FG im Urteil unerörtert lassen, ob bei der Klägerin, die mit dem Kläger für die Streitjahre zusammenveranlagt wurde, ebenfalls von Steuerhinterziehung auszugehen sei. Da es für die verlängerte Festsetzungsfrist nicht darauf ankommt, wer die Steuerhinterziehung begangen hat, weil die Steuerhinterziehung dem Steueranspruch anhaftet, muss auch der Gesamtschuldner, der an der Steuerhinterziehung nicht beteiligt war, die Steuerhinterziehung des anderen Gesamtschuldners gegen sich gelten lassen (vgl. auch Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 169 AO Rz 65). Dies gilt im Streitfall für die Klägerin.
- 64** h) Die Rüge willkürlicher Würdigung von Zeugenaussagen durch das FG ist ebenfalls unbegründet.
- 65** aa) Wie oben dargelegt, ist die revisionsrechtliche Überprüfung der finanzgerichtlichen Überzeugungsbildung darauf beschränkt, ob das FG entweder von einem unzureichend aufgeklärten Sachverhalt ausgegangen ist oder mit seiner Sachverhaltswürdigung gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen hat. Die Schlussfolgerungen des FG haben schon dann Bestand, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich sind (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2003, 1031, unter II.2.b aa).
- 66** Vor diesem Hintergrund ist im Hinblick auf die von den Klägern gerügte Willkür eine revisionsrechtliche Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob das FG den Rahmen einer jedenfalls möglichen (vertretbaren) Schlussfolgerung verlassen hat.
- 67** bb) Dies ist zu verneinen.
- 68** (1) Wenn die Kläger behaupten, das FG sei der Auffassung gewesen, dass die Hinzuschätzungen nicht erklärter Erlöse durch das FA in allen Streitjahren zutreffend erfolgt seien, ist dies nicht richtig. Die gerichtliche Aussage bezieht sich allein auf die vom FA "hinzugeschätzte Anzahl der Containerlieferungen" (vgl. S. 19 UA), jedoch nicht auf die Erlöse.

- 69** (2) Der Einwand der Kläger, das FG habe sich nicht dazu geäußert, weshalb der Zeuge S ein besonderes Interesse an der Beobachtung der Abholungen gehabt haben solle, trifft ebenfalls nicht zu. Vielmehr hat es ausgeführt, dass dieser Zeuge ursprünglich den Betrieb übernehmen wollen, so dass er naturgemäß daran interessiert gewesen sei, für die kommenden Preisverhandlungen mit dem Kläger die tatsächlichen Einnahmen des Betriebs einschließlich der Schrotterlöse zu kennen. Mit seinen Ausführungen hat das FG nachvollziehbar erklärt, warum es den Bekundungen des Zeugen S zur Anzahl der Schrottlieferungen gegenüber den anderen Zeugenangaben den Vorrang eingeräumt hat und weshalb es trotz des erheblichen Zeitablaufs zwischen den Vorgängen und der mündlichen Verhandlung von der Zuverlässigkeit des Erinnerungsausgangenen ist. Soweit die Kläger diese (mögliche) Wertung mit der Begründung in Zweifel ziehen wollen, jedenfalls nach ihrem Vorbringen sei der Zeuge ohnehin bis 2004 für die Organisation der Schrottabholungen und die damit verbundenen Preisverhandlungen zuständig gewesen, würde dieser Umstand nichts an dem besonderen Interesse des Zeugen ändern. Es spräche vielmehr sogar für die Richtigkeit seiner Angaben über die Schrottlieferungen. Hinzu kommt, dass nach den Feststellungen des FG sämtliche Briefe der Altmetallhändler entgegen früherer Praxis den Klägern ungeöffnet vorzulegen waren und damit der Eingang von Schecks und ihre Höhe den Büroangestellten nicht mehr bekannt werden konnte (vgl. S. 19 UA). Damit war der Zeuge --nach finanzgerichtlicher Würdigung-- jedenfalls nicht in die Vereinnahmung der Schwarzerlöse einbezogen, so dass er lediglich über die von ihm beachtete Anzahl der Schrottlieferungen eine Einschätzung der Gesamteinnahmen der GmbH (einschließlich der Schwarzerlöse) vornehmen konnte.
- 70** (3) Das weitere Vorbringen, das FG habe nicht festgestellt, wie häufig der Zeuge S im Büro gewesen sei, um die Containerabholungen zu verfolgen, beinhaltet sinngemäß die Rüge eines unzureichend aufgeklärten Sachverhaltes durch das FG, welches auf dieser Grundlage seine Würdigung so nicht habe vornehmen können.
- 71** Die Rüge greift indes nicht durch. Das FG hat nicht darauf abgestellt, dass der Zeuge jede Leerung selbst gesehen hat. Daher war es nicht angezeigt, den Zeugen --wie die Kläger meinen-- nach seinen Büroanwesenheiten zu befragen. Vielmehr hat das FG für maßgeblich erachtet, dass der Zeuge im Büro und damit an einer Stelle tätig gewesen sei, die mit jeder Containerleerung befasst gewesen sei. Die Mitarbeiter im Büro hätten die Aufgabe gehabt, nach entsprechender Benachrichtigung durch den Produktionsbereich die Leerung voller Container zu veranlassen (vgl. S. 19 UA). Mithin hat das FG --überzeugend-- auf den konkreten Arbeitsbereich des Zeugen verwiesen, der ihm eine umfassende Erfassung der Anzahl der Containerleerungen --ggf. auch über schriftliche Aufzeichnungen anderer Büromitarbeiter während seiner Abwesenheit-- ermöglichte.
- 72** (4) Auch der Einwand der Kläger, die Ausführungen des FG, die Zeugen Sch, K und R hätten keinen Grund gehabt, auf die Häufigkeit der Containerleerungen zu achten, seien nicht nachvollziehbar und spekulativ, trifft nicht zu. Die Würdigung des FG ist --was revisionsrechtlich maßgeblich ist-- möglich, im Übrigen gut vertretbar. Bei den in der Produktion tätig gewesen Zeugen sei --so das FG-- nur ein auf die rechtzeitige Entleerung der Container gerichtetes Interesse gegeben gewesen. Einen (besonderen) Grund dafür, --wie der Zeuge S-- auch auf die Häufigkeit der Containerleerungen zu achten, hat es nicht gesehen; einen solchen haben auch die Kläger nicht anführen können.
- 73** (5) Ebenfalls möglich ist die finanzgerichtliche Würdigung der besonderen Glaubhaftigkeit der Angaben des Zeugen S auch mit Blick auf dessen Angaben bei verschiedenen Vernehmungen und seinen Aussagen in den Sitzungen des FG vom 22.11.2016 und vom 15.02.2017. Soweit die Kläger auf Unterschiede bei den Zeugenangaben hinweisen, lag es im Rahmen vertretbarer Einschätzung des FG, von den in beiden gerichtlichen Sitzungen getätigten, im Wesentlichen übereinstimmenden und auch beeideten Angaben des Zeugen S auszugehen. Den Einwand, dass auf der Grundlage dieser Angaben die vermeintlich abgeholte Schrottmenge teilweise die eingekaufte Metallmenge übersteigen würde, hatten die Kläger bereits erstinstanzlich erhoben, so dass er vom FG berücksichtigt werden konnte. Insoweit war jedenfalls eine finanzgerichtliche Würdigung möglich, einerseits die Zeugenaussage "als Ausgangspunkt der Schätzung" für glaubhaft zu erachten und andererseits den Unsicherheiten --wie es das FA in der Einspruchsentscheidung z.B. im Hinblick auf die Frage eines Zwei- oder Drei-Schichtbetriebs getan hat-- durch den Ansatz deutlich geringerer Zahlen Rechnung zu tragen.
- 74** (6) Soweit die Kläger geltend machen, die Beweiswürdigung des FG sei deshalb willkürlich, weil das FG nicht dargelegt habe, warum die Beweisaufnahme keine Grundlage für die Schätzung sein könne, trifft dies nicht zu. Wie bereits ausgeführt, hat das FG die Zeugenaussagen im Zusammenhang mit den Schrotterlösen nicht als unbeachtlich angesehen.
- 75** i) Wenn die Kläger im Zusammenhang mit der Schätzung meinen, in Bezug auf die Glaubwürdigkeit der Zeugen

hätte auch die --als Anlage zur Klageschrift beigefügte-- Erklärung des Zeugen We vom 21.11.2009 Berücksichtigung finden müssen, der erklärt gehabt habe, dass er unter dem Druck der anderen Zeugen hinsichtlich der Schrottabholungshäufigkeit die Unwahrheit gesagt habe, kann der Senat dem nicht folgen.

- 76** Es liegt schon keine schriftliche Erklärung des Herrn We vor. Der Klagebegründungsschrift vom 18.07.2014 ist nur eine handschriftliche Erklärung der Kläger selbst beigefügt, die vom 21.11.2009 datiert (vgl. Bl. 60 der FG-Akten, Band I). Diese lautet wie folgt:
- 77** "Um ca. 9:05 erschien Herr We mit den Worten "Ich habe Dir etwas Mittzuteilen das ich mit der ganzen Bande (S u. Co.) nichts mehr zu tun haben möchte das die Aussagen vor dem Gericht in L abgesprochen wurden und ihn zu einer Falschaussage gezwungen wurde. Der Grund mein Sohn war ja bei S beschäftigt. Da ich mich auf keine weiteren Diskussionen eingelassen habe und keine Zeit hatte wegen der Vorladung verabschiedete sich Herr We mit den Worten ich komme wieder und werde Ihnen noch mehr erzählen."
- 78** Offensichtlich hat das FG --die angebliche Erklärung des Herrn We wird als Beteiligtenvorbringen der Kläger im Rahmen des Tatbestandes wiedergegeben (vgl. S. 11 UA)-- diesen Notizen der Kläger keine weitere Bedeutung beigemessen, was angesichts ihres wenig aussagekräftigen Inhalts keinen Bedenken begegnet. In dem Schriftsatz vom 18.07.2014 wird Herr We von den Klägern selbst nicht als einer der Zeugen angeführt, die im Zusammenhang mit den Schrotterlösen der GmbH Angaben gemacht hätten. Er soll lediglich eine Aussage über die Herstellung von Hochsitzen (12 bis 13) getroffen haben. Eine Erheblichkeit für die Frage der Schrottlieferungen ist weder dargetan noch sonst ersichtlich. Im Übrigen ist eine Zeugeneinvernahme des Herrn We, bei dem aufgrund schwerer Erkrankungen Einschränkungen der Kognition und erhebliche körperliche Behinderungen bestanden, vom FG nicht durchgeführt worden, ohne dass dies von den Klägern gerügt worden wäre.
- 79** j) Schließlich greifen auch die Einwendungen der Kläger, das FG sei rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, in der GmbH seien Hochsitze für die Eigenjagd der Kläger hergestellt worden und die damit verbundenen betrieblichen Aufwendungen seien als vGA zu bewerten, nicht durch.
- 80** aa) Die Kläger rügen, dass es auch für die Herstellung von Hochsitzen keine Hinweise in den Büchern, sondern wiederum nur Zeugenaussagen gebe. Das FG halte die (widersprüchlichen) Aussagen für glaubwürdig, könne aber dennoch nicht erklären, wo die Hochsitze geblieben seien. Es spekuliere, sie könnten verkauft worden sein. Dies sei für eine ordnungsgemäße Sachverhaltsermittlung nicht ansatzweise ausreichend. Das FG konstruiere passende Hypothesen, die dann ohne jegliche Feststellung als wahr unterstellt würden. Das FG habe damit in eklatanter Weise gegen seine Pflicht zur Erforschung des Sachverhalts verstoßen und sein Urteil einseitig zu Lasten der Kläger auf Hypothesen aufgebaut.
- 81** bb) Der Vorwurf der Kläger, das FG habe gegen die ihm obliegende Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) verstoßen, ist schon nicht in einer § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO genügenden Weise dargelegt worden. Hierzu wäre u.a. aufzuzeigen gewesen, aus welchen Gründen sich dem FG unter Zugrundelegung seines Rechtsstandpunkts eine weitere Sachaufklärung oder Beweiserhebung auch ohne einen entsprechenden Antrag der durch einen Rechtsanwalt vertretenen Kläger hätte aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer weiteren Sachaufklärung oder Beweiserhebung voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern eine weitere Aufklärung des Sachverhalts auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.2007 - XI R 59/04, BFH/NV 2007, 1838, Rz 11).
- 82** Daran fehlt es hier. Insbesondere ist nicht dargetan, aus welchen Gründen das FG eine Aufklärung des Verbleibs der Hochsitze auf der Grundlage seines materiell-rechtlichen Standpunkts hätte vornehmen müssen. Hätten die Kläger die Auffassung des FG herausgearbeitet, wäre deutlich geworden, dass das FG bezüglich der nicht erfassten Hochsitze auf Kosten der GmbH von vGA an den Kläger ausgegangen ist. In welcher Weise die zugewendeten Hochsitze vom Kläger nachfolgend verwendet worden sind, bedurfte daher keiner Aufklärung und Entscheidung.
- 83** cc) Die Angriffe der Kläger gegen die Beweiswürdigung in Bezug auf den Komplex "Hochsitz" durch das FG zeigen keinen revisionsrechtlich beachtlichen Verstoß auf.
- 84** (1) Soweit die Kläger geltend machen, das FG habe sich hinsichtlich der Glaubwürdigkeit der Zeugen nicht ausreichend mit den Widersprüchen in deren Aussagen befasst, vermag der Senat nicht der Einschätzung der Kläger zu folgen, die vom FG gewonnene Überzeugung sei weder verstandesmäßig einsichtig noch logisch nachvollziehbar.

- 85** Das FG hat --vertretbar-- die Glaubwürdigkeit der Zeugen vor allem damit begründet, dass Belege existierten, die die Darstellung der Zeugen über die Herstellung von Hochsitzen bei der GmbH stützten. Hierfür sprächen Lieferscheine und Rechnungen der V-KG über Holzlieferungen und die daraus ersichtlichen Maße der nach den Vorgaben der GmbH zugeschnittenen Holzplatten.
- 86** Entgegen der Behauptung der Kläger, die Berechnungen des FG zur Herstellung von Hochsitzen gingen zwar möglicherweise theoretisch auf, seien jedoch --wie sie dem FG bereits mit einer grafischen Darstellung gezeigt hätten-- in der Praxis nicht durchführbar, ist nach den nachvollziehbaren Darlegungen des FG in seinem Urteil (S. 17 f. UA) die Herstellung unter Verwendung der Holzplatten jedenfalls möglich. Damit konnte das FG den spezifischen Holzeinkauf in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise als objektiven Beleg für die Hochsitzerstellung bewerten.
- 87** Nach dem Grundsatz der freien tatrichterlichen Überzeugungsbildung konnte es diesen Umstand sowie die Übereinstimmung der Zeugenaussagen bezüglich der Konstruktion der Hochsitze (Stahlgestell mit Holzkanzel) als durchgreifend ansehen (vgl. S. 27 UA), auch soweit die Zeugenangaben in (Rand-)Bereichen, z.B. über den Transport, unterschiedlich ausgefallen sind.
- 88** Insbesondere hat sich das FG auch mit dem zentralen Einwand der Kläger, das von der V-KG bezogene Holz habe als Ersatz für die Arbeitsfläche auf den Montagetischen und zur Absicherung der Plane auf der Ladefläche der Lkw gegen die scharfkantigen Bleche gedient, auseinandergesetzt, ist jedoch --in vertretbarer Weise-- zu einem anderen Ergebnis gekommen.
- 89** (2) Die weitere Rüge, das FG setze sich --ohne entsprechende Feststellungen-- über den Vortrag der Kläger zur Notwendigkeit des Austauschs von Arbeitsflächen hinweg, ist unbegründet.
- 90** Das FG hat hierzu --den Senat überzeugend-- ausgeführt, es sei auffällig, dass das Holz nicht regelmäßig gekauft worden sei, obwohl sich an der Arbeitsweise in dem Betrieb während des gesamten Prüfungszeitraums nichts Grundlegendes geändert habe. In den Jahren 2001 und 2002 sei im Gegensatz zu den Jahren 2003 bis 2005 überhaupt kein Holz angeschafft worden. Dieser Umstand spreche auch dagegen, dass das Holz zum Schutz der Lkw-Planen vor scharfkantigen Blechen genutzt worden sei (vgl. S. 18 UA).
- 91** Die Revision setzt sich mit dieser Begründung nicht auseinander, sondern behauptet lediglich, dass die Länge der Arbeitsflächen deutlich über 40 m gelegen habe und der Verbrauch der in Rede stehenden Holzmenge (ca. 130 qm) daher nachvollziehbar sei, wenn die Arbeitsflächen alle drei Jahre ausgetauscht werden müssten. Auch hiernach bleibt jedoch das Revisionsvorbringen unschlüssig, da die vom FG angesprochene Auffälligkeit des unregelmäßigen Holzeinkaufs nicht beseitigt ist. Auf der Grundlage dieses Vorbringens wäre --im Falle eines dreijährigen Turnus-- im Streitzeitraum ein zweimaliger Holzeinkauf erforderlich gewesen, entweder in den Jahren 2001 und 2004 oder in den Jahren 2002 und 2005. Demgegenüber wurde --wie das FG festgestellt hat-- in 2001 und 2002 kein Holz angeschafft.
- 92** 2. Die Rüge einer willkürlichen Schätzung der Schrotterlöse durch das FG ist ebenfalls unbegründet.
- 93** a) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung müssen die im Wege der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO gewonnenen Schätzungsergebnisse schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (vgl. Senatsurteil vom 20.03.2017 - X R 11/16, BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992, unter II.3.a; BFH-Urteil vom 25.04.2017 - VIII R 52/13, BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949, unter II.1.e bb aaa). Deshalb sind einerseits alle möglichen Anhaltspunkte zu beachten und alle Möglichkeiten auszuschöpfen, um im Rahmen des der Finanzbehörde bzw. dem FG Zumutbaren die Besteuerungsgrundlagen wenigstens teilweise zu ermitteln. Auf der anderen Seite ist auch das Maß der Verletzung der dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflichten zu berücksichtigen (vgl. Senatsbeschluss vom 26.02.2018 - X B 53/17, BFH/NV 2018, 820, Rz 7).
- 94** b) Nach diesen Maßstäben zeigt das Vorbringen der Kläger keinen im Revisionsverfahren beachtlichen Fehler auf.
- 95** aa) Sie machen geltend, dass die Schätzung des FG nur für 2003 vorgenommen und das Schätzungsergebnis dann auf die Jahre 2001 bis 2004 übertragen worden sei. Eine solche Übertragung sei unzulässig, da nur eine Schätzung für jedes Veranlagungsjahr auf der Grundlage sämtlicher bekannten Umstände zu einem möglichst realitätsgerechten Ergebnis führe. Die Übertragung einer für ein Jahr angewandten Schätzungsmethode auf andere Veranlagungsjahre sei ein "recht grober Klotz", der dem Anspruch einer sachgerechten Besteuerung in den anderen Jahren entgegenstehe. Es sei denklogisch ausgeschlossen und wäre ggf. ein purer Zufall, wenn die Schätzung eines

Jahres auch zu einer realitätsgerechten Schätzung im anderen Jahr führen würde. Es sei auch nicht ersichtlich, warum eine Übertragung der Schätzungsmethode erforderlich gewesen sei.

- 96** bb) Demgegenüber ist die Schätzung des FG, auch soweit sie infolge der Annahme der Steuerhinterziehung verengt war, da dann --wie das FG erkannt hat (vgl. S. 15 UA)-- die Verletzung von Mitwirkungspflichten keine Schätzung an der oberen Grenze des für den Einzelfall zu beachtenden Schätzungsrahmens erlaubt (vgl. BFH-Urteil vom 07.11.2006 - VIII R 81/04, BFHE 215, 66, BStBl II 2007, 364, unter II.1.d), nicht zu beanstanden.
- 97** (1) Im Streitfall ist das FG zu der vertretbaren Einschätzung gelangt, dass der Kläger in den Streitjahren aufgrund einer Absprache mit den Altmetallhändlern Schrottlieferungen der GmbH ohne buch- und belegmäßige Erfassung vorgenommen und hieraus Schwarzerlöse erzielt hat. Angesichts dieser Umstände waren die Möglichkeiten einer weitergehenden Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen von vornherein begrenzt.
- 98** Die Kläger haben zwar im finanzgerichtlichen Verfahren vorgetragen, aus den Zeugenaussagen ergäben sich abwegig hohe Schrottanteile, die ein metallverarbeitender Betrieb nicht verkraften könne. Die Investitionen in Laserschneidmaschinen rechneten sich nur, weil damit ein extrem kleiner Schrottanteil, üblich seien 2 bis 10 %, erarbeitet werde. Das FG ist aber --in Anlehnung an die vom FA hinzugeschätzte Anzahl von Containerlieferungen-- von erheblich geringeren Schrottmengen ausgegangen, so dass der von den Klägern gegenüber den Zeugenaussagen erhobene Einwand nicht mehr verfiel.
- 99** Darüber hinaus hat das FG erwogen, ob eine Aufklärungsmöglichkeit mit größerer Gewissheit hinsichtlich der angefallenen Schrottmengen bestünde, dies aber nachvollziehbar verneint. Es war nicht der Ansicht, dass eine Nachkalkulation des Schrottanfalls anhand der Ausgangsrechnungen der GmbH für die hergestellten Produkte geeignet sei, verlässliche Zahlen zu den Schrottmengen zu liefern. In dieser Einschätzung hat es sich auch deshalb bestärkt gesehen, da die Kläger auf ausdrückliche gerichtliche Nachfrage erklärt hatten, die Einholung eines entsprechenden Gutachtens nicht zu beantragen. Ebenso lasse --so das FG weiter-- die Verwendung von Coils, bei denen das Material ökonomischer eingesetzt werden könne als bei Tafelblechen, keine sicheren Rückschlüsse auf den Schrottanfall zu. Dies ergebe sich schon dadurch, dass die GmbH auf ihren Baustellen gelegentlich auch Altanlagen demontiert und entsorgt habe. Über diese nicht aus eigener Produktion stammenden Schrottmengen gebe es jedoch keine Aufzeichnungen. Ein Zusammenhang zwischen den eingekauften Stahlmengen auf Coils und als Tafelblech einerseits und den Schrottmengen andererseits sei auch dem Vortrag der Kläger, wie er sich aus der Darstellung in dem Schriftsatz vom 11.01.2017 ergebe, nicht zu entnehmen. Auch diese Wertung hat das FG nachvollziehbar im angegriffenen Urteil im Einzelnen begründet (vgl. S. 20 f. UA).
- 100** Schließlich trägt die Revision --außer der bloßen Behauptung, das FG hätte für jedes Jahr eine eigene Schätzungsmethode anwenden müssen-- selbst nicht vor, welche anderen (sichereren) Möglichkeiten der Schätzung bestanden hätten.
- 101** (2) Im Übrigen handelt es sich bei der Schätzung selbst und insbesondere auch bei der Frage, welche Schätzungsmethode dem Ziel am besten gerecht wird, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kommen, grundsätzlich um Tatsachenfeststellungen des FG. Das Revisionsgericht ist daran nach Maßgabe des § 118 Abs. 2 FGO gebunden, d.h., es prüft lediglich auf Rechtsverstoß, insbesondere auf Verstoß gegen die Denkgesetze und Erfahrungssätze, sofern nicht in Bezug auf die tatsächlichen Feststellungen des FG zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht sind (vgl. BFH-Urteile vom 22.07.2010 - IV R 30/08, BFHE 230, 397, BStBl II 2011, 210, unter II.1.c; vom 24.11.1988 - IV R 150/86, BFH/NV 1989, 416, unter 1.b).
- 102** Die Kläger haben weder aufgezeigt noch ist erkennbar, aus welchen Gründen die vom FG verwandte Schätzungsmethode nicht (mehr) vertretbar sein sollte.
- 103** Das Vorbringen der Kläger, das FG habe nur eine Schätzung für das Jahr 2003 vorgenommen und das Schätzungsergebnis auf die Jahre 2001 bis 2004 übertragen, ist bereits unzutreffend. Vielmehr hat das FG die Schätzungen des FA für die Jahre 2003 und 2004 übernommen und den sich für das Jahr 2003 ergebenden Faktor (aus den gebuchten und zugeschätzten Schrottlieferungen) auf die Streitjahre 2001 und 2002, den sich für das Jahr 2004 ergebenden Faktor (aus den gebuchten und zugeschätzten Schrottlieferungen) auf das Streitjahr 2005 übertragen.
- 104** Auch stellt es --entgegen dem Vorbringen der Kläger-- keinen "denklogischen" Fehler dar, dass das FG Erkenntnisse aus den Jahren 2003 und 2004 auf die anderen Streitjahre übertragen hat. Darin liegt nicht ein Verstoß gegen den

von den Klägern sinngemäß formulierten Erfahrungssatz, dass das betriebliche Ergebnis eines Jahres realistischweise nie exakt dem Ergebnis eines anderen Jahres entspreche. Vielmehr hat das FG lediglich den Versuch unternommen, den bei der GmbH bestehenden betrieblichen Gegebenheiten --das bei diesem Betrieb (durch Schätzung) gefundene Verhältnis zwischen gebuchtem und nicht gebuchtem Schrott-- durch Übernahme des Faktors in zeitlich angrenzende Jahre und den einer Schätzung innewohnenden Unsicherheiten Rechnung zu tragen. Im Übrigen hat das FG mit dieser abgewandelten Schätzungsmethode gerade die "individuellen steuerlichen Umstände" der Streitjahre 2001, 2002 und 2005 berücksichtigt, indem es den Faktor auf die bekannten gebuchten Schrotterlöse dieser Streitjahre angewendet hat.

- 105** 3. Keinen revisionsrechtlichen Bedenken begegnet auch die Schätzung in Bezug auf die Hochsitze.
- 106** a) Soweit die Kläger in diesem Zusammenhang ihren Einwand wiederholen, das FG habe die Notwendigkeit des Austauschs von Arbeitsflächen in Abrede gestellt, wird auf die vorstehenden Ausführungen Bezug genommen. Es liegt kein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO vor.
- 107** b) Es ist auch nicht ersichtlich, dass das FG den Wert der vGA in nicht mehr vertretbarer Weise geschätzt hätte.
- 108** aa) Die Kläger machen geltend, das FG habe sich zur Berechnung des Holzverbrauchs für Hochsitze auf eine übliche Hochsitzgröße berufen, wie sie auf der Internetseite www.hochsitzshop24.de abrufbar sei. Die dort angegebenen Hochsitze hätten jedoch bei der vom FG zugrunde gelegten Größe nur einen Neupreis von 299 €. Wenn schon Bezug auf bestimmte Hochsitze genommen werde, dann müssten aber auch die dazu angegebenen Preise verwendet werden. Die Berechnung der vom FG unterstellten Hochsitze mit den von den Klägern bisher angesetzten Werten sei fehlerhaft, da das FG nicht einmal wisse, wie hoch diese Hochsitzkanzeln der Kläger seien. Das FG habe also auch seine Pflicht zur Sachverhaltsermittlung verletzt und denkllogisch nicht miteinander verbundene Gegenstände und Preise in Beziehung gesetzt. Die gewählte Schätzungsmethode sei weder geeignet noch werde mit ihr ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis erzielt.
- 109** bb) Demgegenüber ist festzustellen, dass das FG zunächst zu beziffern versucht hat, welcher Aufwand der GmbH durch die Anfertigung der Hochsitze entstanden sei. Hiervon hat es aber wegen verschiedener unbekannter Größen bei den Material-, Personal- und weiteren Sachkosten nachvollziehbar Abstand genommen. Vor diesem Hintergrund ist es nicht zu beanstanden, wenn sich das FG an dem Wert anderer Hochsitze orientiert hat. Aufgrund der höherwertigen Bauweise der in Rede stehenden Hochsitze (mit geschweißtem Stahlgestell) hat das FG nicht auf den Kaufpreis der Hochsitze aus dem Angebot der Firma Hochsitzshop24 abgestellt, sondern sich --vertretbar-- an dem Wert (800 €) orientiert, den der Kläger für jeden der in seiner Aufstellung "Maschinen/Fahrbinde" vom 08.11.2005 aufgeführten 15 Hochsitze, die er eigenen Angaben zufolge beim Erwerb der Jagd übernommen habe, selbst angegeben hat. Dabei ist es --entgegen dem von den Klägern vermittelten Eindruck-- nicht rein spekulativ von einer Vergleichbarkeit der Hochsitze ausgegangen, sondern hat seine Einschätzung auf die ihm vorliegenden Fotos gestützt. In Auswertung dieser Fotos hat das FG festgestellt, dass es sich um schon ältere, teilweise erhebliche Verwitterungsspuren aufweisende Hochsitze mit überwiegend auf Holzgestellen angebrachten Kanzeln handele. Die Holzgestelle seien in einfachster Konstruktion aus Baumstämmen, Rundhölzern und Brettern gezimmert; teilweise seien Holzgestelle auch durch geschraubte, nicht geschweißte Stahlgestelle ersetzt worden. Wenn der Kläger diesen Hochsitzen noch einen Wert von durchschnittlich 800 € beigemessen habe, erscheine der Ansatz von 928 € brutto als Durchschnittswert für die neuen --in der GmbH gefertigten-- Hochsitze mit (höherwertigem) geschweißtem Stahlgestell nicht als zu hoch. Dies gelte selbst dann nicht, wenn zwei Kanzeln, wie der Zeuge R ausgesagt habe, ohne Gestell angefertigt worden seien und nur die restlichen acht Hochsitze aus neuen Kanzeln auf einem geschweißten Stahlgestell bestanden hätten.
- 110** Angesichts dieser Ausführungen sind die von den Klägern geäußerten Zweifel an der Eignung der Schätzungsmethode und dem Ergebnis der Schätzung nicht berechtigt. Durch den Rückgriff auf denjenigen Wert, den der Kläger für ältere Hochsitze mit Verwitterungsspuren und (teilweise deutlich) schlechterem Gestell angegeben hat, ist die finanzgerichtliche Schätzung des Werts der neuen Hochsitze mit höherwertigem Gestell nicht unrealistisch oder überhöht.
- 111** 4. Das angegriffene Urteil ist zwar insoweit rechtsfehlerhaft ergangen, als das FG bei der tenorierten Herabsetzung des zu versteuernden Einkommens um 13.809 DM (2001), 7.737 € (2004) und 7.310 € (2005) bezüglich der in diesen Beträgen enthaltenen vGA zu Unrecht nicht das Halbeinkünfteverfahren angewendet hat.
- 112** a) Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren gültig gewesenen Fassung (EStG a.F.) ist steuerfrei die Hälfte der Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, zu denen nach Satz 2 der

Vorschrift auch vGA gehören. Dies gilt für Satz 1 Buchst. d bis h auch i.V.m. § 20 Abs. 3 (vgl. § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG a.F.). Gemäß § 20 Abs. 3 EStG a.F. sind, soweit Einkünfte der in den Abs. 1 und 2 bezeichneten Art zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören, sie diesen Einkünften zuzurechnen. Nach den einschlägigen Anwendungsregelungen gilt das Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 EStG a.F. erstmals für offene Ausschüttungen, die dem Gesellschafter im Jahr 2002 zugeflossen sind. Für andere Ausschüttungen, insbesondere vGA und sonstige Leistungen ist das Halbeinkünfteverfahren schon im Jahr 2001 anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 27.03.2007 - VIII R 23/06, BFH/NV 2007, 1842, unter II.2.a bb und cc).

- 113** b) Hiernach galt das Halbeinkünfteverfahren bereits für die vGA des Streitjahres 2001, die den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, da sich die GmbH-Anteile aufgrund der Betriebsaufspaltung im Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens befanden. Daher hätte bei der gebotenen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf der Grundlage der vom FG im Rahmen seiner Berechnungen (vgl. S. 28 ff. UA) ermittelten Werte das zu versteuernde Einkommen nicht um volle 100 % der als "Erfolg der Klage" benannten Beträge in Höhe von 13.809 DM (2001), 7.737 € (2004) und 7.310 € (2005), sondern im Umfang der darin enthaltenen vGA nur um 50 % gemindert werden dürfen. Im Ergebnis hätte das FG demnach im Tenor nur geringere Abzugswerte --unterhalb von 13.809 DM, 7.737 € und 7.310 €-- in Ansatz bringen dürfen.
- 114** c) Da aber das FG hinsichtlich der Streitjahre 2001, 2004 und 2005 jeweils eine höhere Reduzierung des zu versteuernden Einkommens ausgesprochen hat, als sich unter Berücksichtigung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2 EStG a.F. ergibt, können die Kläger diesbezüglich keine Aufhebung des FG-Urteils beanspruchen. Die unzutreffende Tenorierung wirkt (allein) zu ihren Gunsten und führt zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung. Insoweit sind sie nicht in ihren Rechten verletzt.
- 115** Im Übrigen ist hinsichtlich des Streitjahres 2001 eine Beschwer der Kläger zweifelhaft. Denn das FA hat eine Gewinnerhöhung um insgesamt 15.938 DM (vGA PKW: 5.442 DM + vGA Schrott: 13.100 DM = 18.542 DM; nach Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens: 9.271 DM + Absetzung für Abnutzung: 6.667 DM) vorgenommen, deren Rückgängigmachung die Kläger ursprünglich begehrt hatten. Dieser Betrag ist aufgrund der tatsächlichen Verständigung der Beteiligten vor dem FG um 4.200 DM für die (bis dahin unberücksichtigt gelassene) private Nutzung des Geländewagens im Jahr 2001 zu mindern, so dass rechnerisch eine Belastung in Höhe von 11.738 DM verbleibt. Demgegenüber hat das FG im Urteilstenor bereits eine (übersteigende) Reduzierung des zu versteuernden Einkommens um 13.809 DM ausgesprochen.
- 116** d) Soweit die Kläger die Nichtanwendung des Halbeinkünfteverfahrens auch auf die vGA der Jahre 2002 und 2003 behaupten, ist diese Rüge unbegründet. Denn das FG hat die Einkommensteuerfestsetzungen des FA für diese Streitjahre im angefochtenen Urteil unverändert gelassen. Das FA hatte aber mit Einspruchsentscheidung vom 07.04.2014 die Einkommensteuer für sämtliche Streitjahre bezüglich der vGA --wie sich aus den Anlagen zur Einspruchsentscheidung (Erläuterungen zur Festsetzung) ergibt-- jeweils zutreffend unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (niedriger) festgesetzt.
- 117** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de