

## **Beschluss** vom 31. Januar 2014, X B 52/13

**Beweiserhebung und Beweiswürdigung bei Verträgen unter nahen Angehörigen - Sachverhaltsgrundlage einer Schätzung - Kausalzusammenhang zwischen Mitwirkungspflichtverletzung und tatsächlicher Unsicherheit - Abweichung von Durchschnittswerten betrieblicher Kennzahlen - Schätzungsbefugnis bei Falscherklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen - Gesamtergebnis des Verfahrens bei drittem Rechtsgang - Überraschungsentscheidung**

BFH X. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 96 Abs 1, AO § 162, FGO § 96 Abs 2, EStG § 20, EStG § 20, EStG § 12, EStG § 12, FGO § 81

vorgehend FG Köln, 05. März 2013, Az: 3 K 3551/06

### **Leitsätze**

1. NV: Misst das FG einer Aussage gerade deswegen geringen Beweiswert zu, weil es sich um die Aussage eines Angehörigen handelt, so ist gleichgültig, ob diese Aussage im Wege der Zeugenvernehmung oder der Parteivernehmung/Beteiligtenvernehmung gewonnen wurde .
2. NV: Das FG ist nicht generell verpflichtet, nach einer Zeugen- oder Partei-/Beteiligtenvernehmung deren Beweiswert zu erörtern .
3. NV: Folgt das FG dem Vortrag des Steuerpflichtigen, dem zufolge bestimmte betriebliche Kennzahlen signifikant zu seinen Gunsten von Durchschnittswerten abweichen, so ist es nicht ohne Weiteres zu beanstanden, wenn im Rahmen einer Schätzung andere Kennzahlen zu Lasten des Steuerpflichtigen von den Durchschnittswerten abweichen .
4. NV: In der Rechtsprechung des BFH existiert kein allgemeiner Rechtssatz dahin, dass bei jedweder Schätzung stets eine Vermögenszuwachsrechnung oder Geldverkehrsrechnung erstellt werden müsste .
5. NV: Es ist nicht zu beanstanden, wenn das FG ohne Beweiserhebung dem Tatsachenvortrag des Steuerpflichtigen folgt, auch wenn es hieraus für diesen nachteilige Schlüsse zieht .

### **Tatbestand**

- 1** I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) wurde in den Streitjahren 1985 und 1986 zusammen mit ihrem während des finanzgerichtlichen Verfahrens verstorbenen Ehemann zur Einkommensteuer veranlagt. Erben des verstorbenen Ehemanns sind die Klägerin sowie der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger). Die Klägerin erzielte gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Friseursalons, die sie durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte. Außerdem hatten die Ehegatten Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt.
- 2** Die Klägerin und ihr Ehemann erklärten --dem Grunde nach unbestritten-- beiderlei Einkünfte nicht vollständig. Nach einer 1987 begonnenen Steuerfahndungsprüfung erließ der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) aufgrund von Hinzuschätzungen bei beiden Einkunftsarten Änderungsbescheide. Die Klägerin wurde im Jahre 1991 wegen Steuerhinterziehung verurteilt.
- 3** 1. Umstritten war von Beginn an und ist bis heute, wie hoch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Kapitalvermögen waren.
- 4** a) Die ursprünglich eingereichten Gewinnermittlungen der Klägerin sind heute nicht mehr auffindbar. Aus den Akten kann rekonstruiert werden, dass sie ursprünglich Gewinne von 1.130 DM im Jahre 1985 (Betriebseinnahmen 4.247 DM, Betriebsausgaben 3.117 DM) und von 586 DM im Jahre 1986 (Betriebseinnahmen 3.841 DM, Betriebsausgaben 3.255 DM) angegeben hatte. Unstreitig sind die angegebenen Gewinne falsch.
- 5** Die Steuerfahndung hatte Notizbücher der Klägerin mit Einzelaufzeichnungen gefunden, aus denen sich

Bruttoeinnahmen von 22.534 DM im Jahre 1985 und von 20.267 DM im Jahre 1986 ergaben. Die Steuerfahndung schätzte Betriebsausgaben in Höhe von 26 % der Einnahmen, mit denen alle Kosten abgegolten sein sollten, und kam so zu Gewinnen nach Prüfung von 16.542 DM im Jahre 1985 und von 14.998 DM im Jahre 1986.

- 6 b) Kapitaleinkünfte hatten die Klägerin und ihr Ehemann zunächst mit 207 DM im Jahre 1985 und mit 225 DM im Jahre 1986 angegeben.
- 7 Die Steuerfahndung kam über Zinsbescheinigungen der beiden kontoführenden Banken zu Einkünften von 46.795 DM im Jahre 1985 und von 38.795 DM im Jahre 1986, wobei sie der Klägerin und ihrem verstorbenen Ehemann neben eigenen Konten auch solche des Klägers, des Vaters der Klägerin sowie einer Strohfrau zurechneten. Einzelne Konten wurden in der Folgezeit ausgeschieden. Die inhaltliche Richtigkeit der Zinsbescheinigungen ist wegen Unregelmäßigkeiten bei einer der Banken umstritten.
- 8 c) Die gegen die Klägerin ergangenen Strafurteile folgten --nicht zuletzt aufgrund geständnisgleicher Einlassungen-- bei den Einnahmen aus dem Friseursalon den Notizbüchern und schätzten für die Ausgaben einschließlich etwaiger Personalausgaben einen Anteil von 55 % der Einnahmen. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sonderten sie die Konten des Vaters der Klägerin aus.
- 9 2. Der finanzprozessuale Streit um die Einkommensteuerbescheide befindet sich mittlerweile im dritten Rechtsgang.
- 10 a) Das Finanzgericht (FG) wies die Klage im ersten Rechtsgang mit Urteil vom 11. Juni 1999 3 K 9028/98 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2000, 1401) wegen fehlender Bezeichnung des Klagebegehrens ab. Auf die Beschwerde der Klägerin und ihres Ehemannes ließ der Senat die Revision zu, hob mit Urteil vom 29. November 2000 X R 10/00 (BFH/NV 2001, 627) das Urteil des FG wegen Verletzung rechtlichen Gehörs auf und verwies die Sache an das FG zurück. Das FG hätte nach Auffassung des Senats vor der Abweisung der Klage einen richterlichen Hinweis auf die aus Sicht des FG fehlende Bezeichnung des Klagebegehrens erteilen müssen.
- 11 b) Während des zweiten Rechtsgangs ergingen Änderungsbescheide. Das FA erkannte bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb weitere 5.500 DM jährlich als Personalkosten an, so dass Gewinne von 11.042 DM im Jahre 1985 und von 9.498 DM im Jahre 1986 verblieben. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen verblieben 34.746 DM im Jahre 1985 und 30.986 DM im Jahre 1986.
- 12 Mit Urteil vom 15. August 2005 3 K 1372/01 wies das FG im zweiten Rechtsgang die Klage als unbegründet ab. Es hielt die Gewinnschätzung für angemessen. Zeugen zu den Lohnaufwendungen für den Friseurbetrieb seien nicht zu hören. Wäre derlohneinsatz zu erhöhen, dann auch die Umsätze, so dass sich der steuerpflichtige Gewinn noch erhöhen würde. Bei den Kapitaleinkünften sei ein Einfluss etwaiger Manipulationen des Bankmitarbeiters auf die Konten der Klägerin und ihres Ehemannes nicht dargelegt worden. Allein die von der anderen (nicht von den Manipulationen betroffenen) Bank gezahlten Zinsen hätten sich im Jahre 1986 auf 6.337,98 DM belaufen, mehr als die zugestandenen 5.000 DM.
- 13 Auf die neuerliche Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision hob der Senat durch Beschluss vom 8. August 2006 X B 169/05 (nicht veröffentlicht) auch dieses Urteil wegen Verletzung rechtlichen Gehörs auf und verwies die Sache an das FG zurück. Während die Höhe der Betriebseinnahmen aus dem Friseursalon stets unstrittig gewesen sei, habe das FG in überraschender Weise für den Fall, dass zusätzliche Betriebsausgaben in Gestalt von Lohn- und Mietaufwand anzuerkennen wären, diese als zu niedrig erachtet.
- 14 c) Mit Urteil vom 6. März 2013 hat das FG im dritten Rechtsgang bei beiden Einkunftsarten die Höhe der Hinzuschätzung reduziert und die Klage im Übrigen abgewiesen.
- 15 aa) Bei dem Friseurgeschäft standen und stehen verschiedene Aufwandspositionen im Streit.
- 16 Das FG ist weiterhin von Einnahmen von 22.534 DM im Jahre 1985 und von 20.267 DM im Jahre 1986 ausgegangen. Auf der Betriebsausgabenseite berücksichtigte das FG die seit jeher angesetzten Betriebsausgaben von 3.117 DM im Jahre 1985 und 3.255 DM im Jahre 1986, weitere Lohnaufwendungen von 15.600 DM in jedem der Streitjahre (nach Zeugenvernehmung) sowie Aufwendungen für die Fahrten Wohnung - Betrieb von jeweils 60 DM im Jahr und kam so zu Gewinnen von 3.577 DM im Jahre 1985 und von 1.352 DM im Jahre 1986.
- 17 Nicht gefolgt ist das FG dem Begehren, weitere Mietaufwendungen sowie weitere sonstige Betriebsausgaben anzuerkennen.

- 18** aaa) Die Liegenschaft, in der die Klägerin das Friseurgeschäft betrieb, war im Eigentum ihrer Eltern. Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass die Klägerin in früheren sowie in den Streitjahren monatlich 80 DM als Miete gezahlt hat. Dieser Betrag ist nach den insoweit nicht angegriffenen Feststellungen des FG Bestandteil der tatsächlich von Beginn an erklärten und gewinnmindernd berücksichtigten Betriebsausgaben.
- 19** Später wurden Zahlungen von insgesamt 400 DM monatlich zuzüglich Nebenkosten geltend gemacht. Weder das FA noch das FG erkannten diese als Betriebsausgaben an.
- 20** Das FG hat hierzu in der mündlichen Verhandlung sowohl den Kläger als auch die Klägerin im Wege der Parteivernehmung gehört. Es ist den entsprechenden Aussagen jedoch in der Sache nicht gefolgt. Es sei nicht feststellbar, ob die behaupteten Zahlungen auf der Grundlage eines steuerlich beachtlichen Mietvertrages oder auf familiärer Grundlage entrichtet worden seien. Es gebe zum Beweis der Durchführung dieses Vertrages zwischen nahen Angehörigen keine objektiven Beweismittel wie etwa eine Vertragsurkunde oder Zahlungsbelege. Sähe man Parteivernehmungen als vollwertiges Beweismittel in diesem Bereich an, stünde der Nachweis des erforderlichen Rechtsbindungswillens im Belieben der Angehörigen und hinge davon ab, welchen Sachverhalt sie präsentieren. Das widerspreche der Intention der Rechtsprechung und wäre selbstbezüglich, weil dann aus inneren Merkmalen auf innere Tatsachen geschlossen würde.
- 21** bbb) Auch weitere Betriebsausgaben (Waren, Arbeitsmaterial etc.) berücksichtigte das FG nicht.
- 22** Während des Verfahrens waren Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 1977 bis 1986 eingereicht worden, die derartige Aufwendungen enthielten. Die Kläger machten außerdem geltend, die Reingewinnsätze überstiegen immer noch die Sätze der Richtsatzkartei.
- 23** Das FG ist zu der Überzeugung gelangt, dass diese Betriebsausgaben bereits in den ursprünglichen Einnahmen-Überschuss-Rechnungen enthalten gewesen seien, die für die Streitjahre abgegeben worden sind. Daher seien sie bereits mit den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre anerkannt worden und könnten nicht nochmals berücksichtigt werden.
- 24** bb) Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen hat das FG Einkünfte des Klägers, die das FA zunächst der Klägerin und ihrem verstorbenen Ehemann zugerechnet hatte, wieder ausgeschieden. Im Übrigen hat es die den Zinsbescheinigungen (für deren Konten sowie Konten einer Strohfrau) entsprechende Schätzung der Einkünfte von 34.431 DM im Jahre 1985 und von 30.476 DM im Jahre 1986 für zutreffend gehalten.
- 25** Der Kläger hat demgegenüber erklärt, es seien Zinseinkünfte von allenfalls 5.000 DM pro Jahr anzusetzen. Etwaige darüber hinausgehende --unberechtigte und ihnen unbekannt-- Gutschriften seien den Eltern nicht zuzurechnen. Die Buchführung der Bank sei angesichts der dort vorgekommenen Kontenmanipulationen und deren geringer Aufklärungsquote insgesamt zu verwerfen. Die Sparbücher für die entsprechenden Konten der Eltern sind nicht mehr vorhanden.
- 26** Der mittlerweile verstorbene Leiter der Hauptgeschäftsstelle und der Sparabteilung der Bank hatte in der Zeit, in der die streitigen Konten geführt wurden, zu Lasten der Bank und zu Gunsten von Kunden Konten manipuliert. Das steht dem Grunde nach nicht im Streit. Streitig ist, ob und wieweit diese Machenschaften Einfluss auf die Höhe der den Eltern zuzurechnenden Kapitaleinkünfte haben müssen.
- 27** Das FG hat für diese Vorgänge keine Abschläge auf die geschätzten Kapitaleinkünfte vorgenommen. Für unberechtigte Gutschriften auf den den Eltern zuzurechnenden Konten gebe es keine Anhaltspunkte, da diese nicht zu dem Personenkreis gehörten, auf deren Konten der Bankmitarbeiter rechtswidrig Gelder gebucht habe.
- 28** 3. Gegen die Nichtzulassung der Revision hat der Kläger unter dem Briefkopf "Dipl.-Kaufmann Steuerberater <Name und Privatanschrift>" mit dem Text "In Sachen <Name>./<FA> ... lege ich ..." Beschwerde eingelegt und später erläutert, dass die Beschwerde in seinem sowie seiner Mutter Namen habe eingelegt werden sollen. Für alles andere fehle ein Motiv.
- 29** Die Kläger haben die Beschwerde auf verschiedene Zulassungsrügen gestützt, die bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb den Umfang der zu berücksichtigenden Betriebsausgaben, bei den Einkünften aus Kapitalvermögen den Umfang der zu schätzenden Einnahmen betreffen.
- 30** a) Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb geht es zum einen um die konkrete Höhe der Mietaufwendungen, zum anderen um die allgemeine Relation der weiteren Betriebsausgaben zu den Einnahmen.

- 31** aa) Hinsichtlich der Höhe der Mietaufwendungen für den Friseursalon sehen die Kläger eine Divergenz i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sowie Verfahrensfehler nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO.
- 32** aaa) Bei der Würdigung der im Wege der Parteivernehmung gewonnenen Aussagen der Kläger habe das FG entgegen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) die lange Verfahrensdauer nicht angemessen berücksichtigt. Der Kläger sei überhaupt erst durch den Tod des Vaters im Jahre 2007 Kläger geworden. Zuvor habe er sich als Zeuge für die Höhe der Mietaufwendungen benannt. Dieser Zeugenbeweis sei verloren gegangen, so dass nur noch eine Parteivernehmung in Betracht gekommen sei. Wenn durch überlange Verfahrensdauer aufgrund unangemessener Behandlung des Verfahrens ein Beweismittel verloren gehe und alle Beweismittel ausgeschöpft seien, seien nach der Rechtsprechung des BFH die Regeln der strengen Überzeugungsbildung abzumildern (Entscheidungen vom 3. Juni 1992 X R 50/91, BFH/NV 1992, 741; vom 23. Februar 1999 XI R 19/98, BFHE 188, 264, BStBl II 1999, 407; vom 5. März 2007 IX B 29/06, BFH/NV 2007, 1174; vom 16. August 2007 VIII B 211/06, BFH/NV 2007, 2312).
- 33** Das FG habe den Beweis für die Mietzahlungen als nicht geführt betrachtet, weil als Beweismittel "nur" die Parteivernehmung zur Verfügung gestanden habe.
- 34** Hätte das FG zutreffend die Regeln angewandt, die der BFH für solche Situationen aufgestellt hat, so wäre es möglicherweise --was genüge-- zu einem anderen, für die Kläger günstigeren Ergebnis gekommen.
- 35** bbb) Im Übrigen sei die Rechtsauffassung des FG zum Beweiswert der Beteiligtenvernehmung den Klägern erst durch die schriftliche Urteilsausfertigung bekannt geworden. Eine Anchlusserörterung habe gefehlt, was auch für sich genommen ein Verfahrensfehler sei.
- 36** Hätte das FG seine Bedenken pflichtgemäß erörtert, so hätte der Kläger --in seiner Eigenschaft als Prozessbevollmächtigter-- zum einen darauf hingewiesen, dass ihnen der stärkere Zeugenbeweis durch die überlange Verfahrensdauer genommen sei. Zum anderen hätte er darauf hingewiesen, dass die Beweismittelwürdigung einen strafrechtlichen Vorwurf (uneidliche Falschaussage, versuchte Steuerhinterziehung und/oder Prozessbetrug) enthalte und er als Steuerberater durch eine wahrheitswidrige Aussage berufsrechtliche Folgen zu gewärtigen habe. Dieser Gesichtspunkt habe ebenfalls für das FG erkennbar keine Rolle gespielt.
- 37** bb) Hinsichtlich der weiteren Betriebsausgaben für den Friseursalon sehen die Kläger ebenfalls einen Verfahrensfehler in Gestalt mangelnder Sachverhaltsaufklärung.
- 38** Nach Abzug der angesetzten 80 DM monatlich für Mietaufwendungen blieben nach Auffassung des FG Betriebsausgaben von 2.157 DM für 1985 bzw. 2.295 DM für 1986. Dies sei Ergebnis voller Überzeugung gewesen. Diese Überzeugung wäre zu verifizieren gewesen. Es existiere ein Schreiben vom 15. Februar 1994, das auch Gegenstand eines Erörterungstermins beim FG im dritten Rechtsgang gewesen sei. Diesem sei ein Schreiben der Handwerkskammer beigelegt gewesen, dem zufolge der Wareneinsatz bei Friseurbetrieben bezogen auf die Gesamterlöse wenigstens 10 % betrage. Bei den --unstreitigen-- Gesamterlösen von 22.354,15 DM im Jahre 1985 reichten die angenommenen Betriebsausgaben noch nicht einmal aus, den Wareneinsatz zu decken. Bei den --ebenfalls unstreitigen-- Gesamterlösen von 20.266,92 DM im Jahre 1986 bliebe nach Abzug des auf 10 % geschätzten Wareneinsatzes lediglich noch ein Betrag von 268,31 DM für alle anderen Betriebsausgaben.
- 39** Damit sei --wie die Kläger nach Ablauf der Beschwerdebegründungsfrist ergänzten-- der Betrag, den das FG für weitere Betriebsausgaben ansetze, denklösig unmöglich, die Entscheidung objektiv willkürlich.
- 40** b) Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen rügen die Kläger wiederum verschiedene Divergenzen sowie Verfahrensfehler.
- 41** aa) Divergenzen lägen sowohl im Hinblick auf Schlussfolgerungen aus dem reduzierten Beweismaß als auch im Hinblick auf die Methodik der Schätzung vor.
- 42** aaa) Aus der BFH-Rechtsprechung ergebe sich, dass ein reduziertes Beweismaß zu Lasten des Steuerpflichtigen gehe, wenn nicht behebbare tatsächliche Zweifel auftreten und die Unsicherheit hinsichtlich der tatsächlichen Gegebenheiten auf der unterbliebenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen beruhe (BFH-Beschluss vom 29. Januar 2002 VIII B 91/01, BFH/NV 2002, 749). Das FG habe aus einer --von ihm angenommenen-- Verletzung der Mitwirkungspflichten auf ein reduziertes Beweismaß geschlossen, sich indes nicht ausdrücklich mit der Frage des Kausalzusammenhangs befasst.

- 43** Tatsächlich beruhten die nicht behebbaren Zweifel hinsichtlich der Höhe der Kapitaleinkünfte auf der mangelnden Aussagekraft der Bankbuchführung und der darauf basierenden Bankbescheinigung sowie dem Nichtvorhandensein der Sparurkunden. Ersteres hätten die Klägerin und deren verstorbener Ehemann nicht verursacht. Letzteres sei auch nach Auffassung des FG keine Verletzung der Mitwirkungspflicht und die fehlerhaften Angaben über die Höhe der Kapitaleinkünfte seien nicht kausal für die nicht behebbaren tatsächlichen Zweifel. An ihnen hätte sich nichts geändert, wenn sie Zinsen in Höhe von 5.000 DM erklärt hätten.
- 44** Der Entscheidung des FG sei implizit der von der BFH-Rechtsprechung abweichende Rechtssatz zu entnehmen, dass das Beweismaß auch dann reduziert werde, wenn zwischen den nicht behebbaren tatsächlichen Zweifeln und der unterbliebenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen kein Kausalzusammenhang bestehe.
- 45** bbb) Das FG weiche auch insoweit von der BFH-Rechtsprechung ab, als es keine Schätzmethode angewandt habe.
- 46** Den Entscheidungen vom 28. Mai 1986 I R 265/83 (BFHE 147, 105, BStBl II 1986, 732) und vom 25. Januar 1989 I R 289/83 (BFHE 156, 353, BStBl II 1989, 620) sei zu entnehmen, dass auf die Aufstellung einer Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung nur verzichtet werden könne, wenn die Verhältnisse einfach gelagert und leicht überschaubar seien. Der Entscheidung des FG liege hingegen der Rechtssatz zugrunde, dass auf die Anwendung einer Schätzmethode auch verzichtet werden könne, wenn die Verhältnisse nicht einfach gelagert seien.
- 47** ccc) Schließlich weiche das FG von der BFH-Rechtsprechung auch insoweit ab, als es trotz Fehlens einer schwerwiegenden Pflichtverletzung oder sonst rechtfertigenden Gründen --bei zweifelhafter Ausgangsgröße für die Schätzung und Nichtanwendung einer Schätzmethode-- eine griffweise Schätzung gewählt habe.
- 48** Das FG habe zum Ausgangspunkt seiner Schätzung eine Bankbescheinigung gewählt, für deren Richtigkeit noch nicht einmal eine Beweisvermutung nach § 158 der Abgabenordnung (AO) bestehe, denn die Bankbuchführung habe in den Streitjahren unstrittig nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprochen.
- 49** ddd) Zugleich lägen die Voraussetzungen einer reinen Verdachtsbesteuerung vor. Das widerspreche dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.
- 50** bb) Hinzu träten verschiedene Verfahrensfehler.
- 51** aaa) Das Urteil beruhe entgegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht auf dem Gesamtergebnis des Verfahrens, da es von einer Tatsache ausgehe, die im Widerspruch zu den tatsächlichen Feststellungen des FG stehe.
- 52** Der kriminelle Bankmitarbeiter habe bei seiner Vernehmung bei der Polizei ausgesagt, unberechtigte Gutschriften auch auf Konten der Klägerin und ihres verstorbenen Ehemannes ausgeführt zu haben. Trotzdem gehe das FG davon aus, für derartige unberechtigte Gutschriften ergäben sich weder aus den Ermittlungsakten noch aus dem klägerischen Vortrag Anhaltspunkte. Die Aussage des Bankmitarbeiters sei sehr wohl ein Anhaltspunkt für unberechtigte Gutschriften.
- 53** bbb) In diesem Zusammenhang sei auch eine Verletzung rechtlichen Gehörs sowie mangelnde Sachaufklärung durch eine vorweggenommene Beweiswürdigung zu verzeichnen.
- 54** In der mündlichen Verhandlung habe der Kläger den Antrag gestellt, ihn dazu zu hören, dass der Bankmitarbeiter nie entsprechende Konditionen mit den Eltern vereinbart bzw. entsprechende Zahlungen erbracht habe, was das FG dazu veranlasse, die Nichtexistenz von Sonderkonditionen als gegeben anzunehmen.
- 55** Die beiden Tatsachenbehauptungen stünden nicht im Widerspruch zueinander. Im Schriftsatz vom 6. September 2012 sei umfassend dargelegt, dass das zwischenzeitliche Gutbringen von Geldern auf höher verzinsten Konten mit Sonderkonditionen --zum Zwecke des Abgreifens der Zinsmargen-- entsprechend der Ambros-Rechtsprechung gerade nicht dazu führe, die Scheinrenditen als gezahlt zu betrachten. Die Kausalität, die das FG annehme, sei nur nachzuvollziehen, wenn es von der Anwendung der Ambros-Rechtsprechung ausgehe.
- 56** ccc) Weiter handele es sich um eine Überraschungsentscheidung, als sich das FG darauf gestützt habe, die Kläger hätten Angaben zur Höhe ihres Kapitalvermögens in den Streitjahren machen können.
- 57** Der Kläger trägt hierzu zunächst vor, es habe niemals eine Aufforderung gegeben, entsprechende Angaben über die Entwicklung des Kapitalvermögens zu machen.

- 58 Später hat sich der Kläger dahin berichtigt, es habe vor etwa 16 Jahren eine derartige Aufforderung gegeben.
- 59 4. Das FA tritt der Beschwerde entgegen, die nach seiner Auffassung angesichts der äußeren Form und der Beteiligtenstellung des Klägers nicht auch namens der Mutter eingelegt worden sei. Zulassungsgründe lägen bei keiner der Einkunftsarten vor.

## Entscheidungsgründe

- 60 II. Die Beschwerde der Kläger bleibt ohne Erfolg.
- 61 1. Der Senat geht davon aus, dass die Kläger Beschwerde eingelegt haben.
- 62 Zwar hat der Kläger mit Fax vom 15. April 2013 Nichtzulassungsbeschwerde eingereicht. Dies erfolgte aber erkennbar in seiner Eigenschaft als Prozessbevollmächtigter auch für die Klägerin. So geht er in diesem Fax ausdrücklich darauf ein, dass das Urteil des FG den Klägern zugestellt worden sei. Außerdem hat er diesem Fax das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 6. März 2013 beigelegt, aus dem sich ergibt, dass er bereits im Klageverfahren als Prozessbevollmächtigter auch für die Klägerin aufgetreten war. Unerheblich ist deshalb, dass er seine Vertretungsbefugnis bei Einlegung der Nichtzulassungsbeschwerde nicht durch weitere Zusätze kenntlich gemacht hat.
- 63 2. Die Beschwerde ist in allen Punkten jedenfalls unbegründet. Überlegungen zu den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO bedarf es daher nicht. Es kann auch dahingestellt bleiben, inwieweit die Ausführungen der Kläger nach Ablauf der Begründungsfrist noch als Ergänzungen zu betrachten sind oder neues Vorbringen darstellen, das nicht mehr zu berücksichtigen wäre. Die Begründung insgesamt rechtfertigt die Zulassung der Revision nicht.
- 64 a) Weder hinsichtlich der Mietaufwendungen noch hinsichtlich der sonstigen Betriebsausgaben für den Friseursalon liegen Zulassungsgründe vor.
- 65 aa) Das FG hat seine Feststellungen hinsichtlich der Höhe der Mietaufwendungen im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH und verfahrensfehlerfrei getroffen.
- 66 aaa) Das FG hat sich nicht in Widerspruch zu der von dem Kläger zitierten Rechtsprechung des BFH gesetzt, nach der unter Umständen die Regeln der strengen Überzeugungsbildung abzumildern sein können, wenn wichtige Beweismittel durch das Verhalten des FG verloren gegangen sind.
- 67 (1) Der Senat kann dahinstehen lassen, ob die tatsächlichen --sehr engen-- Voraussetzungen dieser Rechtsprechungsgrundsätze überhaupt vorliegen, namentlich, inwieweit die mittlerweile lange Verfahrensdauer dem FG anzulasten ist und inwieweit etwaige dem FG anzulastende Verzögerungen sich auf die Beweislage ausgewirkt haben. So liegt der größte Teil des finanzgerichtlichen Verfahrens im dritten Rechtsgang nach dem Tode des Vaters im Jahre 2007 und hatte so keinen Einfluss mehr darauf, dass der Kläger fortan nicht mehr als Zeuge, sondern nur noch als Beteiligter vernommen werden konnte.
- 68 (2) Soweit das FG den Beweiswert der Aussage des Klägers als nicht sehr hoch eingeschätzt hat, beruht das nicht, auch nicht implizit und auch nicht teilweise, darauf, dass er nicht mehr als Zeuge, sondern nur noch als Beteiligter gehört wurde. Vielmehr beruht es allein darauf, dass er ein naher Angehöriger der Klägerin ist, um deren Einkünfte es geht. Dafür spielte die Frage, in welcher Eigenschaft er vernommen wurde, keine Rolle. Aus den Entscheidungsgründen ergibt sich eindeutig, dass dies der tragende Grund der Beweiswürdigung war.
- 69 Das FG hat (S. 34, 35 des Urteils) ausgeführt, einziges Beweismittel für das Vorliegen und die Durchführung des Mietvertrags seien die Parteivernehmungen des Klägers, was allerdings darauf hindeuten scheint, dass es das Beweismittel "Parteivernehmung" für unzureichend hält. Die näheren Ausführungen in diesem Zusammenhang verdeutlichen allerdings, dass es sich tatsächlich nicht an der prozessualen Rolle des Klägers, sondern an der Angehörigeneigenschaft gestört hat und deshalb nicht das Beweismittel "Parteivernehmung", sondern den Beweis durch "Vernehmung von Angehörigen" für unzureichend hält.
- 70 Es hat sich (S. 35 oben) maßgebend darauf gestützt, dass der Beweis von Existenz und Durchführung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht allein auf deren Angaben gestützt werden können, da sonst der Vortrag der Angehörigen zum Rechtsbindungswillen gleichzeitig den entsprechenden Beweis in sich trüge. Nur die

Angehörigeneigenschaft sorgt dafür, dass die Aussage des Betroffenen kein äußeres, sondern ein inneres Merkmal ist, weil der Angehörige selbst an dem Vertrag, um den es geht, beteiligt ist. Für diese Überlegung ist unerheblich, ob der Angehörige als Zeuge oder als Partei bzw. Beteiligter aussagt.

- 71** bbb) Die Rüge der Kläger, es hätte zur Vermeidung einer Überraschungsentscheidung und einer darin liegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs eine Anschlussrörterung stattfinden müssen, geht fehl.
- 72** (1) Richtig ist, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör das Recht der Verfahrensbeteiligten umfasst, sich vor Erlass einer Entscheidung zu entscheidungserheblichen Tatsachen und Beweisergebnissen zu äußern. Das FG ist allerdings nicht verpflichtet, in einem Rechtsgespräch alle maßgebenden rechtlichen Gesichtspunkte zu erörtern. Der fachkundig vertretene Beteiligte hat vielmehr von sich aus alle vertretbaren rechtlichen und tatsächlichen Gesichtspunkte in Erwägung zu ziehen (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 119 Rz 10a, m.w.N.). Außerdem hat der Beteiligte zunächst alle Möglichkeiten auszuschöpfen, sich rechtliches Gehör zu verschaffen (vgl. Senatsbeschluss vom 12. August 2008 X S 35/08 (PKH), BFH/NV 2008, 2030).
- 73** (2) Nach diesen Maßstäben liegt keine Verletzung rechtlichen Gehörs vor. Nach der Vernehmung des Klägers wurde die mündliche Verhandlung fortgesetzt. Selbst wenn das FG nicht von sich aus ein Gespräch über das Ergebnis der Beweisaufnahme gesucht hat, so ist nicht ersichtlich und auch nicht vorgetragen, dass es dem Kläger, der selbst fachkundig ist, nicht möglich gewesen wäre, sich ergänzend zu dem Beweiswert seiner Aussagen zu äußern. Der Kläger konnte nicht bereits deshalb davon ausgehen, eine solche Äußerung sei überflüssig, weil die Klägerin und er übereinstimmend ausgesagt hatten. Es ist stets damit zu rechnen, dass das FG einer Aussage eines Zeugen oder eines Beteiligten im Ergebnis nicht folgt. Es kann insbesondere nicht überraschend sein, wenn das FG Aussagen nahestehender Personen kritischer würdigt als Aussagen gänzlich unbeteiligter und an der Sache nicht interessierter Dritter. Auch dies hat nichts mit der prozessualen Rolle des Klägers als Beteiligtem zu tun, sondern mit dem Näheverhältnis zur Klägerin.
- 74** Ob diese zurückhaltende Bewertung auf allgemeinen Überlegungen zur Glaubwürdigkeit von Angehörigen oder aber --wie hier-- auf generell erhöhten Anforderungen an die Feststellung der für die Anerkennung von Angehörigenverträgen notwendigen Merkmale und damit einer Einschränkung der Beweismöglichkeiten beruht, ist ein rechtliches Detail, dessen Erörterung in der mündlichen Verhandlung nicht notwendig war.
- 75** Ohne dass es darauf ankäme, weist der Senat ergänzend darauf hin, dass vor diesem Hintergrund auch der Vortrag der Kläger zu den berufsrechtlichen Folgen einer etwaigen Falschaussage, den das FG ihnen durch die fehlende Anschlussrörterung abgeschnitten habe, unerheblich gewesen wäre. Das FG hat seine Feststellungen darauf gestützt, dass es Aussagen (von Angehörigen) über innere Merkmale für sich genommen nicht als ausreichend erachtet hat, um einen Angehörigenvertrag steuerlich anzuerkennen, es dafür vielmehr äußerer Merkmale bedürfe. An derartigen äußeren Merkmalen fehlte es in jedem Falle, unabhängig davon, welche Aussagen zu den inneren Merkmalen getroffen wurden. Die Frage, ob dem Kläger zu glauben war, stellte sich nicht. Folglich enthält die Entscheidung auch keine indirekte Aussage zu dessen Glaubwürdigkeit.
- 76** bb) Verfahrensfehler liegen auch nicht in Bezug auf die Feststellungen zu den weiteren Betriebsausgaben für den Friseursalon vor. Weder hat das FG den Sachverhalt unzureichend aufgeklärt noch hat es seine Überzeugung nicht aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens geschöpft oder zu Unrecht Gleiches ungleich behandelt.
- 77** aaa) Der Vorwurf fehlender Sachaufklärung geht ins Leere, da dem FG gerade diejenigen Informationen, die es nach Auffassung der Kläger hätte einholen müssen, vorlagen.
- 78** Dem FG war nach seinen insoweit nicht angegriffenen Feststellungen (S. 6 des Urteils) aus den Akten der Betriebsprüfung durch Saldierung von Umsätzen und Gewinnen bekannt, wie hoch die ursprünglich geltend gemachten Betriebsausgaben waren. Nach Darstellung der Kläger selbst waren dem FG auch das Schreiben vom 15. Februar 1994 mit den nachträglich eingereichten Einnahme-Ausgaben-Rechnungen sowie das beigefügte Schreiben der Handwerkskammer vom 9. Dezember 1988 bekannt, da diese Schreiben Gegenstand des Erörterungstermins gewesen seien. Zwar lässt sich dies dem Protokoll des Erörterungstermins nicht entnehmen. Allerdings hat das FG auf S. 17 des Urteils zumindest auf das Schreiben vom 15. Februar 1994 Bezug genommen, das seinerseits auf das Schreiben der Handwerkskammer Bezug nimmt. Das FA hat in seiner Stellungnahme den entsprechenden Vortrag der Kläger nicht bestritten. Der Senat unterstellt daher, dass die Auskunft der Kläger, dem FG habe auch Letzteres vorgelegen, zutrifft. Dann aber waren dem FG die durchschnittlichen Vergleichswerte für andere Betriebe bekannt, so dass es insoweit nichts mehr aufzuklären gab.

- 79** Die tatsächlichen Betriebsausgaben hingegen hätte das FG lediglich dadurch aufklären können, dass die Kläger entsprechende Nachweise beibringen. Dies versäumt zu haben, geht daher zu deren Lasten.
- 80** bbb) Das FG hat aber auch nicht entgegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO gegen seine Pflicht verstoßen, seine Überzeugung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu schöpfen. Insbesondere ist nicht davon auszugehen, dass es das Schreiben der Handwerkskammer und vor allem die dortige Angabe, der Wareneinsatz betrage bei Friseurbetrieben wenigstens 10 %, übersehen hat.
- 81** (1) Richtig ist, dass die letztlich anerkannten Betriebsausgaben und somit der maximale Wareneinsatz die Quote von 10 % der Gesamterlöse zumindest für das Jahr 1985 --um gerundet 78 DM-- unterschreitet.
- 82** Von einer Unterschreitung auch für das Jahr 1986 ist indes nicht ohne weiteres auszugehen. Der Kläger meint sinngemäß, ein Restbetrag von 268,31 DM sei nicht realistisch. Allerdings muss dieser Rest nur noch diejenigen Betriebsausgaben abdecken, die nach Abzug von Lohn, Miete und Wareneinsatz verbleiben. In den nachgereichten Einnahme-Ausgaben-Rechnungen erscheinen neben diesen drei Aufwandsarten noch Raumnebenkosten (Wasser, Müllabfuhr etc.), Erhaltungsaufwand in Gestalt von Vorhängen, Berufskleidung, Arbeitsmaterialien (Kleingeräte, Handtücher und Reinigungsmittel) sowie Abschreibungen. Ob die Klägerin in dem betreffenden Jahr neben der Miete überhaupt noch Aufwendungen für Raumnebenkosten zu tragen hatte, ist nicht feststellbar. Dasselbe gilt für die Frage, ob sie in dem betreffenden Jahr in Vorhänge und Berufskleidung investiert hat, nachdem sie die offenbar geschätzten nämlichen Beträge von 280 DM bzw. 200 DM bereits in sämtlichen Jahren zuvor in jeweils identischer Höhe investiert haben will. Grund und Höhe der Abschreibung sind nicht nachvollziehbar. Für Arbeitsmaterialien soll in allen zehn Jahren jeweils ein Betrag von 448 DM angefallen sein. Das zeigt ebenfalls, dass es sich um eine grobe Schätzung handelt. Es beweist keineswegs, dass nicht möglicherweise mit dem Restbetrag von 268,31 DM derartige Arbeitsmaterialien --sollten sie nicht schon "Wareneinsatz" im Sinne des Schreibens der Handwerkskammer sein-- zu finanzieren waren.
- 83** (2) Selbst wenn indes für beide Jahre oder wenigstens das Jahr 1985 von einer entsprechenden Unterschreitung der 10 %-Quote auszugehen sein sollte, so zeigt dies nicht, dass das FG insoweit den Akteninhalt in Gestalt dieses Schreibens aus den Augen verloren hat. Insbesondere sind die geschätzten Betriebsausgaben nicht denkbare unmöglich. Die Handwerkskammer teilt zwar mit, der Wareneinsatz betrage "mindestens 10 %". Dennoch durfte --und musste-- das FG davon ausgehen, dass der Wareneinsatz in einem besonderen Fall wie diesem niedriger geschätzt werden kann.
- 84** Nach den Zahlen, die das FG letztlich zugrunde gelegt hat und auf deren Richtigkeit gerade die Kläger Wert legen, war das Friseurgeschäft der Klägerin durch einen extrem hohen Lohneinsatz gekennzeichnet, der im Jahre 1985 bei 69,79 % der Gesamterlöse und im Jahre 1986 bei 76,97 % der Gesamterlöse lag. Auf diesen Umstand hat das FG (S. 29 des Urteils) selbst hingewiesen und so kenntlich gemacht, dass es das Ungewöhnliche darin gesehen hat. Dieser zugunsten der Kläger angenommene Lohneinsatz macht es andererseits unmöglich, weiteren in diesem Schreiben genannten Durchschnittszahlen zu entsprechen, so dass es nicht folgerichtig wäre, die Einhaltung der 10 %-Quote zu fordern.
- 85** (a) Zum einen ist dort ausgeführt, dass bei kleineren Betrieben in der Relation der Personalaufwand etwas niedriger sei, da sich dann die Tätigkeit des Inhabers vermehrt auswirke.
- 86** Der tatsächlich umgekehrt sehr hohe Lohneinsatz in dem kleinen Betrieb der Klägerin zeigt, dass es sich um einen atypischen Betrieb handelte. Folglich ist es gut möglich und sogar wahrscheinlich, dass auch die anderen Prozentsätze atypisch sind. Wenn die Klägerin mit hohem Lohneinsatz verhältnismäßig geringe Umsätze erzielt hat, so bedeutet das, dass die Wertschöpfung in ihrem Betrieb vornehmlich durch Arbeitskraft --und weniger durch Materialeinsatz-- erzielt wurde. Dies ist in einem Friseursalon keineswegs unmöglich. Vielmehr kann auch dort die Kostenstruktur vom Kundenkreis abhängen. Auf der einen Seite sind Betriebe vorstellbar, die zu einem erheblichen Teil Leistungen --Färben, Kuren etc.-- mit verhältnismäßig hohem Einsatz auch hochpreisiger Materialien erbringen. Auf der anderen Seite sind Betriebe vorstellbar, die eher günstige Dienstleistungen --schlichtes Haarschneiden-- mit wenig Materialeinsatz erbringen. Vor diesem Hintergrund liegt die Vorstellung, dass der Wareneinsatz unter 10 % der Gesamterlöse betragen habe, keineswegs neben der Sache.
- 87** (b) Zum anderen betragen nach Auskunft der Handwerkskammer die durchschnittlichen Reingewinnsätze 35 % bzw. 30 %. Es sei dahingestellt, welcher Satz für welche Betriebsart gilt, da sich dies aus dem Schreiben nicht deutlich ergibt. Selbst einen Reingewinnsatz von 30 % hat die Klägerin nach den Zahlen, die das FG zugrunde gelegt hat, nicht annähernd erzielt. Bereits nach Abzug nur der Lohnaufwendungen verblieben von den Erlösen im Jahre 1985



gerade 30 %, im Jahre 1986 nur noch 23 %. Nach Abzug der weiteren Aufwendungen betrug der Gewinn im Jahr 1985 lediglich 16 %, im Jahr 1986 sogar nur 6,67 % der Gesamterlöse. Diese Werte erreichen noch nicht einmal den Mindestwert von 19 % nach der Richtsatzkartei, auf den sich die Kläger berufen, sondern weichen davon gravierend nach unten und damit zugunsten der Kläger ab.

- 88** (c) Vor diesem Hintergrund spricht nichts dafür, dass gerade die 10 %-Quote ausnahmslos eingehalten werden müsste, andernfalls das Schätzungsergebnis insgesamt denklösig unmöglich wäre. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Betrieb der Klägerin ungewöhnliche Strukturen aufwies. Dies hat das FG auch gesehen. Wenn es formuliert, es gebe keine Anhaltspunkte für höhere Betriebsausgaben als die Klägerin selbst erklärt hatte (S. 36 des Urteils), so ist dies daher erkennbar so zu verstehen, dass es keinen Grund für die Anerkennung höherer Betriebsausgaben gebe.
- 89** ccc) Schließlich ist keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung darin zu sehen, dass das FG diesen Punkt anders behandelte als in den Vorjahren, für die das FG eine Schätzung der Betriebsausgaben nach der 10 %-Quote vorgenommen hatte. Es hatte umgekehrt in den Vorjahren deutlich niedrigere Lohnaufwendungen berücksichtigt, deren Anerkennung in den Streitjahren aus den dargestellten Gründen eine abweichende Behandlung des Wareneinsatzes rechtfertigt.
- 90** b) Auch hinsichtlich der Kapitaleinkünfte liegen keine Zulassungsgründe vor.
- 91** aa) Die gerügten Divergenzen bestehen nicht.
- 92** aaa) Das FG hat keinen von dem Beschluss in BFH/NV 2002, 749 abweichenden Rechtssatz aufgestellt.
- 93** Zum einen ist dem genannten Beschluss der zitierte Rechtssatz, die Unsicherheit hinsichtlich der tatsächlichen Gegebenheiten müsse auf der unterbliebenen Mitwirkung beruhen, in dieser Form nicht zu entnehmen. Der Beschluss enthält lediglich unter III.3.c dd Ausführungen zur Verletzung von Mitwirkungspflichten und zum reduzierten Beweismaß. Er führt an dieser Stelle aus, dass in den Fällen, in denen die Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheids von dem Vorliegen einer Steuerhinterziehung abhängig ist, die grundsätzlich zulässige Schätzung hinterzogener Steuern nicht aufgrund eines reduzierten Beweismaßes im Wege von Wahrscheinlichkeitserwägungen zulässig ist, sondern es der Überzeugung von der Höhe der Steuerhinterziehung bedarf. Nicht behebbare tatsächliche Zweifel dürften selbst dann nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gewürdigt werden, wenn die Unsicherheit hinsichtlich der tatsächlichen Gegebenheiten auf der unterbliebenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen beruht. Dieser Beschluss hat mithin einen Kausalzusammenhang zwischen der Mitwirkungspflichtverletzung und der tatsächlichen Unsicherheit für unzureichend gehalten, hierauf die Feststellung der Steuerhinterziehung zu gründen, ohne Aussagen dazu zu treffen, ob und inwieweit für sonstige Schätzungen ein Kausalzusammenhang erforderlich oder ausreichend ist.
- 94** Selbst wenn indes diesen Ausführungen eine inzidente Aussage über das Erfordernis eines solchen Kausalzusammenhangs zu entnehmen sein sollte, so wäre das FG von einer solchen Aussage auch nicht inzident abgewichen. Unstreitig lag eine Mitwirkungspflichtverletzung des Inhalts vor, dass die erklärten Kapitaleinkünfte falsch waren. Allein hieraus folgt eine tatsächliche Unsicherheit über die zutreffenden Kapitaleinkünfte, verbunden mit der Schätzungsbefugnis dem Grunde nach. Hätten die Klägerin und ihr verstorbener Ehemann zutreffende Angaben gemacht, wäre diese tatsächliche Unsicherheit nicht vorhanden. Das Nichtvorhandensein der Sparurkunden und die zweifelhafte Bankbuchführung begründen sie nicht, sondern führen lediglich dazu, dass die durch die Mitwirkungspflichtverletzung verursachten Unsicherheiten nicht bzw. nur mit entsprechenden Zweifeln behaftet (hinsichtlich der Bankbuchführung) durch anderweitige Ermittlungen behoben werden können. Der Kausalzusammenhang zwischen Mitwirkungspflichtverletzung und Unsicherheit wird gerade nicht dadurch aufgehoben, dass ein anderer Kausalzusammenhang (zwischen anderweit fehlenden Informationen und Unsicherheit) ihn nicht unterbricht.
- 95** Ob es materiell-rechtlich zutreffend war, sich angesichts der Machenschaften des Bankmitarbeiters an den Bankbescheinigungen zu orientieren, hat mit dem Kausalzusammenhang nichts zu tun. Überlegungen zu der materiell-rechtlichen Richtigkeit der Entscheidung rechtfertigen aber außerhalb des qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers die Zulassung der Revision nicht. Ein solcher liegt nicht vor. Die Begründung des FG, warum nicht davon auszugehen sei, dass die kriminellen Handlungen des Bankmitarbeiters die betreffenden Zinsbescheinigungen berühren (S. 43, 44 des Urteils), ist nicht willkürlich.

- 96** bbb) Ebenso wenig liegt eine Divergenz in Bezug auf die Entscheidungen in BFHE 147, 105, BStBl II 1986, 732 und in BFHE 156, 353, BStBl II 1989, 620 im Hinblick auf die Anwendung einer Schätzmethode vor.
- 97** In der Entscheidung in BFHE 147, 105, BStBl II 1986, 732 fordert der BFH eine dem Einzelfall angepasste Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung, wenn bei einer formell ordnungsgemäßen Buchführung oder einer nicht erforderlichen Buchführung die Schätzung dem Grunde nach auf einen ungeklärten Vermögenszuwachs gestützt werden soll. Der Grund, die Kapitaleinkünfte abweichend von der Erklärung anzusetzen, lag im Streitfall allerdings nicht in einem ungeklärten Vermögenszuwachs, sondern in den --unstreitig-- unvollständigen Angaben über diese Einkünfte. Die Entscheidung in BFHE 156, 353, BStBl II 1989, 620 befasst sich mit Methodenfragen einer im damaligen Falle tatsächlich durchgeführten Vermögenszuwachsrechnung. Eine allgemeine Aussage des Inhalts, dass in jedwedem Schätzungsfall eine Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung durchzuführen sei, hat der BFH in keiner der beiden Entscheidungen aufgestellt.
- 98** Zudem hat das FG nicht den Rechtssatz aufgestellt, es bedürfe keiner Schätzmethode. Das FG hat die Höhe der seiner Ansicht nach anzusetzenden Kapitaleinkünfte aus vorhandenen Zinsbescheinigungen abgeleitet. Wenn es sich dabei in der Sache überhaupt um eine Schätzung i.S. des § 162 AO und nicht um eine Ermittlung und Berechnung handeln sollte, ist es jedenfalls eine Methode, die sich auf konkrete Anhaltspunkte stützt.
- 99** ccc) Folglich liegt auch insoweit keine Divergenz vor, als das FG nach Auffassung der Kläger ohne Rechtfertigung eine griffweise Schätzung vorgenommen hat. Abgesehen davon, dass der Kläger keine Entscheidungen des BFH, von denen das FG abgewichen sein soll, namhaft gemacht hat, ist es gerade keine griffweise Schätzung, sich an vorhandenen Belegen zu orientieren. Ob diese Belege nach § 158 AO der Besteuerung der Bank zugrunde zu legen sind, ist von der Frage zu unterscheiden, inwieweit sie bei der Besteuerung eines Bankkunden berücksichtigt werden können.
- 100** ddd) Mit einer Verdachtsbesteuerung schließlich --die der Kläger beanstandet, ohne insoweit die Divergenz näher darzulegen-- hat ein Ansatz von Einkünften, der sich auf immerhin existente Belege stützt, nichts zu tun.
- 101** bb) Schließlich sind dem FG auch in Bezug auf die Kapitaleinkünfte keine Verfahrensfehler unterlaufen.
- 102** aaa) Ein Verstoß gegen die aus § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO resultierende Pflicht des FG, seine Überzeugung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu schöpfen, liegt nicht vor.
- 103** Zwar mag es für sich genommen ein Anhaltspunkt für unberechtigte Gutschriften auf den Konten der Klägerin und ihres verstorbenen Ehemannes sein, wenn der Bankmitarbeiter dies in seiner Vernehmung ausgesagt haben sollte. Der Senat hat die entsprechenden Akten nicht beigezogen, da es hierauf nicht ankommt. Soweit das FG (S. 43 des Urteils) dennoch ausführt, es gebe hierfür keine konkreten Anhaltspunkte, wäre dies ggf. allerdings verkürzt. Das FG hat jedoch seine Entscheidung hierauf nicht, jedenfalls nicht allein, gestützt.
- 104** Es hat nämlich im Weiteren ausgeführt, es sei dem klägerischen Sachvortrag gefolgt, Sonderkonditionen seien nicht eingeräumt worden. Selbst wenn es Anhaltspunkte in den Akten gegeben haben sollte, die gegen die Richtigkeit dieses Vortrags gesprochen hätten, so wäre es doch nicht zu beanstanden, dass das FG ohne Beweiserhebung zu Gunsten der Kläger deren Vortrag folgt und so zu dem Ergebnis kommt, unberechtigte Gutschriften aufgrund von Sonderkonditionen habe es nicht gegeben.
- 105** Soweit das FG weiter aus der Nichtexistenz von Sonderkonditionen schließt, es habe auch keine temporären --den Kontoinhabern unbekannt und dem Abgreifen der Zinsmargen dienenden-- Gutschriften gegeben, da diese wiederum nach dem klägerischen Vortrag selbst gerade auf Konten mit Sonderkonditionen gutgebracht worden seien, ist dies lediglich eine weitere Schlussfolgerung auf derselben Tatsachengrundlage.
- 106** Im Kern wehren sich die Kläger lediglich dagegen, dass das FG ihren eigenen Vortrag zur Grundlage der Entscheidung gemacht, diesen allerdings zu ihrem Nachteil gewertet hat.
- 107** bbb) Im Ergebnis aus demselben Grunde tragen die Rügen der Verletzung rechtlichen Gehörs sowie mangelnder Sachaufklärung nicht. Die Kläger vermengten auch bei ihren diesbezüglichen Einwänden die mit Wissen des Kunden vereinbarten Sonderkonditionen auf der einen Seite und die ohne Wissen des Kunden gutgebrachten temporären Gutschriften auf der anderen Seite.
- 108** Das FG musste den Kläger zu der Frage der Vereinbarung von Sonderkonditionen nicht vernehmen, da es den Sachvortrag als wahr unterstellt und seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, während eine Vernehmung zu der

Frage, welche Gutschriften ohne Wissen des Empfängers erfolgt sein könnten, naturgemäß nicht in das Wissen des Empfängers oder einer in deren Lager stehenden Person gestellt werden können.

**109** ccc) Ob die Kläger angesichts ihres Vorbringens, es habe vor 16 Jahren eine Aufforderung zur Darlegung der Höhe des Kapitalvermögens gegeben, an der Rüge der Überraschungsentscheidung festhalten wollen, wird nicht deutlich. Jedenfalls fehlt es schon deswegen an einer Überraschung. Es hat nicht nur das FG, sondern auch der fachkundige Kläger in seiner Eigenschaft als Kläger bzw. Bevollmächtigter den Inhalt des gesamten Verfahrens in allen Rechtsgängen zu berücksichtigen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)