

# Beschluss vom 14. Februar 2024, VIII B 108/22

## Kostentragung durch den Beigeladenen

ECLI:DE:BFH:2024:B.140224.VIIIB108.22.0

BFH VIII. Senat

FGO § 135 Abs 3

vorgehend FG Köln, 27. Juli 2022, Az: 9 K 1153/16

## Leitsätze

NV: Einem Beigeladenen sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens gemäß § 135 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufzuerlegen, wenn er selbst gemeinsam mit dem Hauptbeteiligten Nichtzulassungsbeschwerde erhoben, zur Sache vorgetragen und einen Sachantrag im Sinne von § 135 Abs. 3 FGO gestellt hat.

## Tenor

Die Beschwerde der Kläger und der Beigeladenen wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 27.07.2022 - 9 K 1153/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger und die Beigeladene zu tragen.

## Gründe

- 1 1. Die Nichtzulassungsbeschwerde der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) und der Beigeladenen und Beschwerdeführerin (Beigeladene) ist teilweise unzulässig und teilweise unbegründet und damit insgesamt als unbegründet zurückzuweisen. Die von den Klägern und der Beigeladenen gerügten Verfahrensfehler im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegen nicht vor oder sind nicht entsprechend den gesetzlichen Anforderungen hinreichend dargelegt worden (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO). Die geltend gemachten schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler des Finanzgerichts (FG) im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO sind nicht gegeben.
- 2 a) Die Revision ist nicht wegen der gerügten Verfahrensfehler von Verstößen gegen die Gewährung rechtlichen Gehörs gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen.
- 3 aa) Die Kläger und die Beigeladene machen insoweit einen Verstoß des FG gegen die Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 des Grundgesetzes --GG--, § 96 Abs. 2 FGO) in Gestalt einer Überraschungsentscheidung geltend, als das FG zur Begründung seiner Auffassung, dass die Einkünfte aus dem Betrieb der Arztpraxis in den Jahren 2012 bis 2016 (Streitjahre) dem Kläger und nicht der Beigeladenen als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit zuzurechnen seien, tragend darauf abgestellt habe, dass die Behandlungsverträge mit dem Kläger geschlossen worden seien. Zudem sehen die Kläger die Auslegung der auf den Abschluss eines Behandlungsvertrags gerichteten Willenserklärungen der Patienten beziehungsweise deren vertretungsberechtigter Eltern durch das FG dahingehend als überraschend an, dass diese auf einen Vertragsschluss mit dem Kläger und nicht mit der Beigeladenen gerichtet gewesen seien. Weder darin, dass das FG es für die Zurechnung der Einkünfte als maßgeblich angesehen hat, wer Vertragspartner der Behandlungsverträge geworden war, noch im Ergebnis der Vertragsauslegung des FG ist allerdings eine Überraschungsentscheidung zu sehen.
- 4 aaa) Der Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 103 Abs. 1 GG und § 96 Abs. 2 FGO verpflichtet das Gericht unter anderem, die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern des Vorbringens auseinanderzusetzen. Darüber hinaus gebietet es der Anspruch auf rechtliches Gehör, für die Prozessbeteiligten überraschende Entscheidungen zu unterlassen. Eine

Überraschungsentscheidung liegt vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten oder nicht bekannten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter, selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen, nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste. Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn ein entscheidungserheblicher Umstand vom FG erst mit dem Endurteil in das Verfahren eingebracht wird (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.01.2023 - IX B 81/21, BFH/NV 2023, 380, Rz 8; vom 08.08.2023 - VIII B 22/22, BFH/NV 2023, 1186, Rz 15). Einer umfassenden Erörterung der für die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte bedarf es hingegen im Vorfeld der Entscheidung nicht (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 23.07.2020 - VIII B 157/19, BFH/NV 2021, 10, Rz 17; vom 26.06.2021 - VIII B 46/20, BFH/NV 2021, 1511, Rz 10; vom 30.06.2023 - VIII B 13/22, BFH/NV 2023, 2175, Rz 22).

- 5 bbb) Nach diesem Maßstab ist die Vorentscheidung keine Überraschungsentscheidung.
- 6 (1) Den Klägern war aufgrund des Aussetzungsbeschlusses des FG vom 22.08.2016 im Verfahren ... betreffend die Jahre 2011 bis 2014 bekannt, dass es aus Sicht des FG für die Einkünftezurechnung von entscheidender Bedeutung war, ob der Kläger oder die Beigeladene Vertragspartner der Patienten und der Teilnehmer der Asthma-Schulungen geworden war. In seinem Aussetzungsbeschluss hat das FG auf Seite 8 ausgeführt, dass hinsichtlich der privatärztlichen Behandlungen, der Asthma-Schulung und der Ausbildung zurzeit ungeklärt sei, welcher Lebenssachverhalt tatsächlich verwirklicht worden sei und dies insbesondere die Frage betreffe, wer für diesen Teil der Arztpraxis Vertragspartner der Patienten beziehungsweise Teilnehmer gewesen sei. Keine ernstlichen Zweifel bestünden daran, dass die Kassenärztliche Vereinigung ein Vertragsverhältnis nur zum Kläger und nicht zur Beigeladenen begründet habe. Für den Kläger war ohne weiteres erkennbar, dass die Frage, wer Vertragspartner der Patienten und Schulungsteilnehmer geworden war, aus Sicht des FG in allen Jahren des Streitzeitraums von entscheidender Bedeutung war.
- 7 (2) Auch die Schlussfolgerung des FG, der Kläger persönlich (und nicht die Beigeladene) sei in den Streitjahren alleiniger Vertragspartner der Behandlungsverträge geworden, beinhaltet keine Überraschungsentscheidung. Das FG musste im Vorfeld der Entscheidung weder im Einzelnen darauf hinweisen, nach welchen tatsächlichen Anhaltspunkten es beurteilen werde, ob die Behandlungsverträge mit der Beigeladenen oder dem Kläger geschlossen worden waren, noch musste es sein Auslegungsergebnis darlegen, das im Übrigen bis zum Abschluss der Beratung im Senat, im Anschluss an die mündliche Verhandlung, nicht endgültig feststehen konnte. Die durch ihren steuerlichen Berater vertretenen Kläger mussten sich angesichts des Verfahrensablaufs darauf einstellen, dass das FG mangels Vorlage der vom Kläger angeforderten Unterlagen aufgrund der ihm bekannten weiteren Umstände, insbesondere des Außenauftritts der Praxis, zu dem Schluss kommen könnte, dass Vertragspartner der Behandlungsverträge der Kläger und nicht die Beigeladene geworden war.
- 8 bb) Die Kläger und die Beigeladene machen außerdem geltend, dass das Verfahren entgegen § 79 FGO nicht vorbereitet gewesen und deshalb ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden sei. Dieser Vortrag begründet schon keine schlüssige Gehörsrüge. Die Kläger legen nicht dar, zu welchen der dem angefochtenen Urteil zugrunde gelegten Tatsachen sie sich nicht äußern konnten beziehungsweise welche Tatsache und welchen Vortrag das Gericht nicht zur Kenntnis genommen und bei der Entscheidungsfindung nicht berücksichtigt hat.
- 9 b) Die Revision ist auch nicht wegen des gerügten Verstoßes gegen die Berücksichtigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen.
- 10 aa) Die Kläger und die Beigeladene tragen vor, dass die Auffassung des FG, die Beigeladene trage kein wirtschaftliches Risiko, da sie nicht hafte, gegen den klaren Inhalt der Akten verstoße. Die Kläger hätten umfassend vorgetragen, dass die Beigeladene als Praxisbetreiberin alle Verträge geschlossen und erfüllt habe, hierzu gehörten der Mietvertrag der Praxis, die Arbeitsverträge mit allen Mitarbeitern, auch mit den mitarbeitenden Ärzten, alle Versicherungsverträge, Kauf- und Dienstleistungsverträge mit Lieferanten und Dienstleistern (Medikamente, Praxisbedarf, Laborleistungen et cetera) und auch alle Patientenverträge. Die Tatsache der wirtschaftlichen und rechtlichen Praxisführung durch die Beigeladene stehe fest und sei auch klarer Inhalt der Akten.
- 11 bb) Dieser Vortrag genügt nicht den gesetzlichen Darlegungsanforderungen gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.
- 12 Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten und damit eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist gegeben, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat und die angefochtene Entscheidung darauf beruht (BFH-Beschlüsse vom 08.05.2017 -

X B 78/16, BFH/NV 2017, 1061, Rz 34, m.w.N.; vom 27.08.2019 - X B 160/18, X B 3-10/19, BFH/NV 2020, 118, Rz 17). Hingegen wird kein Verfahrensmangel, sondern ein --grundsätzlich nicht zur Revisionszulassung führender-- materiell-rechtlicher Fehler geltend gemacht, wenn gerügt wird, das FG habe eine unzutreffende Sachverhalts- oder Beweiswürdigung vorgenommen oder bestimmte Vorgänge in rechtlicher Hinsicht abweichend gewürdigt (BFH-Beschluss vom 27.08.2019 - X B 160/18, X B 3-10/19, BFH/NV 2020, 118, Rz 17, m.w.N.). So liegt es hier. Die Kläger teilen nicht mit, welche Akteile das FG im Einzelnen nicht berücksichtigt haben soll. Ihr Vorbringen bezieht sich vielmehr auf ihren Sachvortrag, dem das FG inhaltlich nicht gefolgt ist. Das FG hat sich in den Entscheidungsgründen mit dem Vortrag der Kläger, dass die Beigeladene Verträge mit Dritten, insbesondere in Bezug auf die Praxisaufwendungen, geschlossen habe, auseinandergesetzt und war auf der Grundlage seines rechtlichen Standpunkts, es komme hierfür auf den Abschluss der Behandlungsverträge und die Durchführung der Behandlungen an --entgegen der Rechtsauffassung der Kläger und der Beigeladenen-- zu dem Schluss gekommen, dass die Einnahmen der Praxis dem Kläger und nicht der Beigeladenen zuzurechnen seien.

- 13** c) Die Revision ist auch nicht wegen des gerügten Verfahrensfehlers einer Verletzung der Sachaufklärungspflicht des FG gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen.
- 14** aa) Der von den Klägern und der Beigeladenen behauptete Verfahrensfehler, das FG habe die in der Beschwerdebegründung aufgeführten, mit Schriftsätzen vom 22.04.2022 und 19.01.2022 gestellten Beweisanträge auf Zeugenvernehmungen zur Vereinbarung und tatsächlichen Durchführung der Praxisübernahme durch die Beigeladene ab dem 01.07.2006 und zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sowie auf Einholung von Sachverständigengutachten zu etwaigem strafrechtlich relevanten Verhalten der beteiligten Prüfer des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) übergangen und damit gegen seine Verpflichtung zur Sachaufklärung gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen, wird nicht in der nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gebotenen Form geltend gemacht. Da es sich bei der Verletzung des Amtsermittlungsgrundsatzes durch einen nichterhobenen Zeugenbeweis um einen verzichtbaren Mangel handelt, setzt eine schlüssige Rüge dieses Verfahrensfehlers Erläuterungen dazu voraus, dass die unterlassene Beweiserhebung nach § 295 der Zivilprozessordnung rechtzeitig gerügt worden ist oder dass und aus welchen Gründen eine solche Rüge dem sachkundig Vertretenen nicht möglich war (BFH-Beschluss vom 06.12.2012 - I B 8/12, BFH/NV 2013, 70, Rz 10). Entsprechende Darlegungen fehlen in der Beschwerdebegründung. Auch aus dem Protokoll der mündlichen Verhandlung vor dem FG ergibt sich nicht, dass die fachkundig vertretenen Kläger die in der Beschwerdebegründung aufgeführten Beweisanträge in der mündlichen Verhandlung gestellt oder die Nichterhebung der Beweise gerügt haben. Es fehlt auch jeglicher Vortrag der Kläger dazu, warum eine solche Rüge nicht möglich gewesen sein soll.
- 15** Soweit sich die Kläger und die Beigeladene mit Schriftsatz vom 13.01.2023 darauf berufen haben, dass sie in der mündlichen Verhandlung beantragt hätten, ein Sachverständigengutachten dazu einzuholen, dass von einer reinen Kassenarztpraxis maximal eine Umsatzrendite von 5 % erwirtschaftet werde und das FG den Sachverständigenbeweis nicht erhoben habe, wurde dieser Einwand außerhalb der Beschwerdebegründungsfrist, die am 14.11.2022 abgelaufen war, vorgebracht und konnte damit nicht mehr berücksichtigt werden. Für die Prüfung der Zulassung der Revision sind nur solche Zulassungsgründe beachtlich, die innerhalb der Begründungsfrist hinreichend dargelegt werden. Nach Ablauf der Begründungsfrist können keine weiteren Zulassungsgründe nachgeschoben werden (BFH-Beschluss vom 07.03.2023 - VIII B 9/22, juris, Rz 2, m.w.N.).
- 16** bb) Auch die Rüge der Kläger und der Beigeladenen, das FG habe die ihm obliegende Pflicht zur Sachaufklärung dadurch verletzt, dass es die Akten zur Betriebsprüfung bei der Beigeladenen und die Akten der Veranlagungen der Kläger der Jahre 2015 und 2016 nicht beigezogen habe, ist nicht ordnungsgemäß erhoben.
- 17** Auch insofern haben die Kläger nicht vorgetragen, dass sie die unterlassene Beziehung der Akten in der mündlichen Verhandlung gerügt haben. Im Übrigen setzt eine ordnungsgemäße Rüge der Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) Ausführungen des Beschwerdeführers dazu voraus, welche Tatsachen das FG hätte aufklären oder welche Beweise es hätte erheben müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer weiteren Sachaufklärung oder Beweisaufnahme 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. z.B. BFH-Beschlüsse vom 13.01.2006 - VIII B 7/04, BFH/NV 2006, 914; vom 11.11.2022 - VIII B 97/21, BFH/NV 2023, 113, Rz 7; BFH-Urteil vom 23.04.2014 - VII R 41/12, BFHE 245, 493, BStBl II 2015, 117).
- 18** Substantiierten Vortrag in diesem Sinne enthält die Beschwerdebegründung nicht. Die Kläger und die Beigeladene haben weder in den Betriebsprüfungsakten der Beigeladenen noch in den Veranlagungsakten der Kläger für die

Jahre 2015 und 2016 befindliche Unterlagen konkret bezeichnet noch im Einzelnen dargelegt, aus welchen Teilen dieser Akten sich welche gegen die Angemessenheit der Schätzung des FG sprechende Tatsachen ergeben, die das FG wegen der unterlassenen Beiziehung der Akten unberücksichtigt gelassen hat. Die Kläger haben in ihrer Beschwerde auch nicht hinreichend aufgezeigt, welches genaue Ergebnis eine entsprechende Aktenbeiziehung hätte erwarten lassen und inwiefern dieses --auf der Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des FG-- zu einer für die Kläger günstigeren Entscheidung in Form einer geringeren Schätzung der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit des Klägers hätte führen können. Die allgemeine Behauptung, dass das FG auf der Grundlage der beizuziehenden Akten die Willkürlichkeit und Rechtswidrigkeit der Schätzung des FA hätte erkennen können, ist hierfür nicht ausreichend (vgl. BFH-Beschlüsse vom 20.06.2001 - I B 118/00, BFH/NV 2001, 1583; vom 11.11.2022 - VIII B 97/21, BFH/NV 2023, 113, Rz 7). Im Übrigen hatte das FA dem FG nach Aktenlage (Schreiben des FA vom 09.06.2022) die Vorauszahlungsvorgänge zur Einkommensteuer 2015 und 2016 übersandt.

- 19** d) Soweit sich die Kläger und die Beigeladene dagegen wenden, dass das FG § 158 der Abgabenordnung (AO) hinsichtlich der Frage der Widerlegung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und § 162 AO hinsichtlich der Höhe der Schätzung fehlerhaft angewendet und bei seiner Schlussfolgerung, die Beigeladene trage kein wirtschaftliches Risiko, weil sie nicht hafte, gegen allgemeine Denkgesetze verstoßen habe, werden hiermit schlichte Rechtsfehler des FG gerügt, die für eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO nicht ausreichend sind (vgl. nur BFH-Beschlüsse vom 09.02.2017 - VI B 58/16, BFH/NV 2017, 763, Rz 4 bis 6; vom 12.06.2018 - VIII B 154/17, BFH/NV 2018, 945, Rz 18; vom 02.07.2019 - VIII B 99/18, BFH/NV 2019, 1348, Rz 7; vom 19.05.2020 - VIII B 126/19, BFH/NV 2020, 1264, Rz 18). Das Beschwerdeverfahren gemäß § 116 FGO dient nicht dazu, allgemein die Richtigkeit finanzgerichtlicher Entscheidungen zu gewährleisten (s. z.B. BFH-Beschluss vom 04.05.2021 - VIII B 121/20, BFH/NV 2021, 1329, Rz 15). Materiell-rechtliche Fehler des FG im Rahmen der rechtlichen oder tatsächlichen Würdigung können nur im Falle qualifizierter Rechtsanwendungsfehler im Sinne einer willkürlichen oder greifbar gesetzwidrigen Entscheidung des FG zur Revisionszulassung führen. Unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler des FG reichen nicht aus, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung und somit einen Grund für die Zulassung der Revision anzunehmen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 08.05.2018 - VIII B 124/17, BFH/NV 2018, 822, Rz 21; vom 03.08.2017 - IX B 54/17, BFH/NV 2017, 1449; vom 03.02.2012 - IX B 126/11, BFH/NV 2012, 741, Rz 3).
- 20** Soweit die Kläger und die Beigeladene vortragen, dass das FG in seinem Urteil rechtsfehlerhaft und in Widerspruch zu unionsrechtlichen Regelungen sowie der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesgerichtshofs die Auffassung vertreten habe, dass rechtlich eine Arztpraxis zwingend nur als Einzelunternehmen geführt werden dürfe, entspricht dies nicht den Urteilsgründen der angegriffenen Entscheidung. Das FG hat im Gegenteil auf Seite 34 der Urteilsgründe ausgeführt, dass Patienten auch mit anderen Personen, die nicht über eine Kassenarztzulassung verfügten, zivilrechtlich wirksame Behandlungsverträge schließen könnten.
- 21** 2. Von einer weiteren Begründung und insbesondere einer Darstellung des Sachverhalts sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.
- 22** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und Abs. 3 FGO. Auch der Beigeladenen waren die Kosten des Beschwerdeverfahrens gemäß § 135 Abs. 3 FGO aufzuerlegen, weil sie selbst gemeinsam mit den Hauptbeteiligten Nichtzulassungsbeschwerde erhoben, zur Sache vorgetragen und einen Sachantrag im Sinne von § 135 Abs. 3 FGO gestellt hat.

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