
Datum: 27.07.2022
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1153/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2022:0727.9K1153.16.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

1. Die Einkommensteuer der Kläger für 2012 wird unter Abänderung des vom Beklagten erlassenen Einkommensteuerbescheids für 2012 vom 20.01.2016 und unter Aufhebung der zugehörigen Einspruchsentscheidung vom 23.03.2016 auf ... Euro festgesetzt.
2. Die Einkommensteuer der Kläger für 2013 wird unter Abänderung des vom Beklagten erlassenen Einkommensteuerbescheids für 2013 vom 20.01.2016 und unter Aufhebung der zugehörigen Einspruchsentscheidung vom 23.03.2016 auf ... Euro festgesetzt.
3. Die Einkommensteuer der Kläger für 2014 wird unter Abänderung des vom Beklagten erlassenen Einkommensteuerbescheids für 2014 vom 20.01.2016 und unter Aufhebung der zugehörigen Einspruchsentscheidung vom 23 März 2016 auf ... Euro festgesetzt.
4. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
5. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob die gegenüber den Klägern erlassenen Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2016 nichtig bzw. rechtswidrig sind. In der Sache ist

1

2

insbesondere streitig, ob und in welcher Höhe der Kläger freiberufliche Einkünfte aus einer Tätigkeit als Arzt erzielt hat.

Der Kläger ist bzw. war seit ... als niedergelassener Arzt tätig. Am 00.00.2006 gründete er die in das Handelsregister in A eingetragene B Ltd. (Beigeladene), deren alleiniger Anteilseigner und gleichzeitiger Direktor er ist. Die Eintragung erfolgte am 00.00.2006. Die Beigeladene hat ihren Geschäftssitz in C; ihr Verwaltungssitz befindet sich in D. Als Tätigkeitsfeld der Beigeladenen wird die Durchführung von Dienstleistungen im Allgemeinen und als Gegenstand des Unternehmens der Betrieb einer Arztpraxis angegeben. 3

Mit zwei Schreiben vom 00.00.2007 teilte der Kläger dem für die privatrechtlichen Abrechnungen beauftragten E und der Kassenärztlichen Vereinigung F mit, dass er seine Honoraransprüche an die Beigeladene abgetreten habe. Zahlungen könnten – was ohnehin schon geschehe – nur noch an diese Gesellschaft erfolgen. Die Kassenärztliche Vereinigung weigerte sich, die Beigeladene als kassenärztlichen Vertragspartner anzuerkennen und rechnet die Kassenpatienten weiterhin – auch in den Streitjahren – über den Kläger ab. Die Honorare werden dennoch auf ein von dem Kläger benanntes Konto der Beigeladenen gezahlt. 4

Für die Jahre 2006 bis 2011 wurde unter dem Aktenzeichen 9 K bereits ein finanzgerichtliches Verfahren geführt. Im Tatbestand dieses Urteils wurde unter anderem folgendes festgestellt: *„Die privatärztlichen Abrechnungen des E erfolgten ab Ende des Streitjahres 2007 über die B Ltd. Wunschleistungen außerhalb der gesetzlichen Krankenversicherung wurden in allen Streitjahren durch den Kläger selbst abgerechnet. Die von den Patienten/Erziehungsberechtigten unterschriebenen Einverständniserklärungen für die Liquidation durch eine privatärztliche Abrechnungsstelle weisen nicht in die B Ltd., sondern den Kläger oder andere Ärzte aus. Laborrechnungen und Rechnungen von Apotheken wurden in den Streitjahren an den Kläger gerichtet. Rechnungen über medizinische Gerätschaften sind sowohl an die B Ltd. als auch an den Kläger selbst gerichtet. Medizinische Einkünfte an den G wurden vom Kläger selbst abgerechnet. Die Abrechnung individueller Gesundheitsleistungen erfolgte durch den Kläger. Die Abrechnung gegenüber der Berufsgenossenschaft erfolgten zunächst über den Kläger später dann (2008) unter der Bezeichnung:* 5

B Ltd. 6

H 7

Auch für die angebotene ...schulung finden sich Unterlagen, die das Logo der B Ltd. ausweisen. Die Arbeitsverhältnisse mit den Arzthelferinnen wurden ab 2007 von der B Ltd. abgeschlossen, über die die gesamte Personalbuchführung geführt und alle Gehälter gezahlt wurden. Das Mietverhältnis über die Praxisräume wurde im 00.00.2009 auf die B Ltd. übergeleitet. Die Nebenkostenabrechnung für das Streitjahr 2010 ist an den Kläger gerichtet.“ 8

Mit Wirkung zum 00.00.2014 schloss die Beigeladene einen Anstellungsvertrag mit einer angestellten Ärztin. Weitere Arbeitsverträge mit angestellten Ärztinnen schloss diese nach den Streitjahren. 9

Im Laufe des Klageverfahrens 9 K legte der Kläger einen auf den 00.00.2014 datierten schriftlichen Vertrag „zur Übernahme einer Arztpraxis und zur Begründung eines Treuhandverhältnisses“ zwischen dem Kläger (als „Übergeber“ / „Treuhand“) und der Beigeladenen (als „Übernehmer“ / „Treuhand“) vor. In der Präambel wird dargelegt, dass es 10

sich um die Schriftform eines formlos geschlossenen Vertrages zum 00.00.2006 handele. Die Vertragsparteien seien davon ausgegangen, dass ein Schriftformerfordernis nicht bestehe, die schriftliche Niederlegung aber dennoch erfolge, weil diese in der Fiskalpraxis ohne gesetzliche Grundlage gefordert werde. Im Übrigen heißt es im Wesentlichen wie folgt:

„1.	11
<i>Der Übergeber führte bis zum 00.00.2006 eine Arztpraxis in räumlichem und zum Teil personellem Zusammenschluss mit dem Arzt I. [...]</i>	12
<i>Die Gesamtpraxis – also die Einzelpraxis und den Anteil an der Apparategemeinschaft – übergab der Übergeber mit Wirkung vom 00.00.2006 an den Übernehmer, die seitdem diese Praxis fortführt.</i>	13
<i>Der Übergeber wird die Praxis als verantwortlicher ärztlicher Leiter führen.</i>	14
2.	15
<i>Der Übernehmer übernimmt die Praxis mit dem gesamten Inhalt, dem Patientenstamm und allen Vertragsverpflichtungen und stellt den Übergeber aus diesen Verpflichtungen insgesamt im Innenverhältnis frei.</i>	16
<i>Ein gesonderter Kaufpreis wird nicht vereinbart.</i>	17
3.	18
<i>Verschiedene Vertragsbeziehungen sind an die Person des Übergebers geknüpft, so die Vertragsbeziehungen mit Herrn I, die mit der kassenärztlichen Vereinigung und die zum 00.00.2006 bestehenden Mietverträge, Versicherungsverträge und Personalverträge.</i>	19
<i>Alle diese Verträge sollen auf den Übernehmer übergehen. Soweit Vertragsbeziehungen unter dem Namen des Übergebers fortgeführt werden müssen, vereinbaren die Parteien, dass der Treunehmer nach außen hin weiterhin unter seinem Namen auftritt, die wirtschaftlichen, rechtlichen und tatsächlichen Folgen, Aufwendungen und Erträge aber vom Treugeber getragen werden.</i>	20
<i>Der Treugeber hat den Treuhänder persönlich aus allen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen insoweit freizustellen.</i>	21
4.	22
<i>Der Vertrag wird auf unbestimmte Zeit geschlossen.</i>	23
<i>Das Treuhandverhältnis kann von beiden Parteien mit einer Frist von mindestens 3 Monaten jeweils zum 30. Juni oder zum 31. Dezember eines jeden Jahres gekündigt werden.</i>	24
<i>Scheidet der Treunehmer aus dem Betrieb der Praxis aus, gleich aus welchem Grund, wird auch der Treuhandvertrag aufgelöst. [...]</i>	25
<i>Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Kopie des Treuhandvertrages verwiesen (u.a. Bl. 71 bis 73 d. beigezogenen Akte 7 V sowie dessen Wiedergabe auf Bl. 9 bis 12 d.A.).</i>	26
<i>Auf Anfrage des Berichterstatters des Verfahrens 9 K teilte die Ärztekammer F durch Schreiben vom 00.00.2015 mit, dass § 23a der Muster-Berufsordnung für Ärzte zwar eine</i>	27

Regelung enthalte, wonach Ärzte grundsätzlich auch in Form einer juristischen Person tätig sein dürften. Diese Vorschrift sei allerdings nicht in die maßgebliche Berufsordnung für die F Ärzte übernommen worden. Für Einzelheiten der Auskunft wird auf Bl. 332 d.A. 9 K verwiesen.

Eine dem § 23a der Muster-Berufsordnung entsprechende Regelung ist bis heute nicht in die Berufsordnung der F Ärzte eingefügt worden. 28

Der erkennende Senat entschied über die Klage für die Jahre 2006 bis 2011 durch Urteil vom 14. Oktober 2015. In diesem Urteil erkannte er die angefochtenen Bescheide als rechtmäßig, soweit der Beklagte die Einkünfte aus der Arztpraxis dem Kläger dem Grunde nach zugerechnet hat, setzte die dem Kläger zugerechneten Gewinne aber der Höhe nach herunter. In den Urteilsgründen wurde hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte zum Kläger dem Grunde nach insbesondere darauf abgestellt, dass der Kläger den Senat nicht habe überzeugen können, dass ein Betriebsübergang auf die Beigeladene erfolgt sei. Zudem habe nicht festgestellt werden können, dass die Beigeladene die Arztpraxis in den Streitjahren tatsächlich betrieben habe. Betrieben werde die ärztliche Tätigkeit von der Person, welche die Behandlungsverträge abschließe. Der Kläger habe den Senat nicht überzeugen können, dass dies die Beigeladene gewesen sei. Darüber helfe auch der Treuhandvertrag nicht hinweg, dessen Abschluss der Senat in der damaligen Entscheidung als wahr unterstellte. Dieser sei steuerlich unbeachtlich, da ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis voraussetze, dass der Treugeber wesentlichen Einfluss auf das Treuhandverhältnis habe, was hier nicht gegeben sei. Dabei ließ der Senat offen, ob die Regelungen über Treuhandverhältnisse bei Vertragsverhältnissen überhaupt Anwendung finden könne oder ob im Streitfall nicht vielmehr eine verdeckte Stellvertretung vorliege. Auch liege keine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 18 EStG zwischen dem Kläger und der Beigeladenen vor. Hinsichtlich der Höhe der Einkünfte seien dem Kläger aber nicht nur die Betriebseinnahmen zuzurechnen, sondern – zumindest teilweise – auch die von der Beigeladenen getragenen Betriebsausgaben. Die vom Beklagten schätzweise angesetzten Einkünfte seien daher zu reduzieren. Unberücksichtigt ließ der Senat im Rahmen seiner Schätzung die in der Buchführung der Beigeladenen berücksichtigten Aufwendungen für Pensionsrückstellungen und Fremdleistungen; letztere weil nicht ausgeschlossen werden könne, dass es sich dabei um nicht zu berücksichtigende Zahlungen an den Kläger selbst gehandelt habe. Die bei der Beigeladenen verbuchten Aufwendungen für Rechts- und Beratungskosten berücksichtigte der Senat nur teilweise einkünftermindernd beim Kläger, da die Zusammensetzung dieser Position unklar sei. Der Senat berücksichtigte auf dieser Basis Einkünfte des Klägers aus freiberuflicher Tätigkeit von ... Euro in 2007, ... Euro in 2008, ... Euro in 2009, ... Euro in 2010 und ... Euro in 2011. Für weitere Einzelheiten wird auf das Urteil vom 14. Oktober 2015 und die gesamte Verfahrensakte in der Sache 9 K Bezug genommen. Das Urteil wurde nach Zurückweisung der von den Klägern eingelegten Nichtzulassungsbeschwerde rechtskräftig. 29

Für die Streitjahre 2012 bis 2014 gaben die Kläger trotz Aufforderung durch den Beklagten zunächst keine Einkommensteuererklärungen ab. Der Beklagte erließ daraufhin unter dem 20. Januar 2016 erstmalige Steuerfestsetzungen für die Jahre 2012 bis 2014, in denen er die Besteuerungsgrundlagen auf Basis der ihm vorliegenden Daten schätzte. Den Gewinn des Klägers aus freiberuflicher Tätigkeit schätzte er für 2012 auf ... Euro, für 2013 auf ... Euro und für 2014 auf ... Euro. Ausweislich der handschriftlichen Notizen in der Akte des Beklagten hat er für 2012 den vom Senat im Urteil 9 K für das Vorjahr zugrunde gelegten Gewinn plus ca. 10 % herangezogen und diesen Gewinn für die Folgejahre jeweils um ... Euro erhöht. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Klägers schätzte er auf ... 30

Euro, jene der Klägerin auf ... Euro. Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit der Klägerin sowie die Sonderausgaben berücksichtigte der Beklagte entsprechend der an die Finanzverwaltung übermittelten Daten. Ebenfalls unter dem 20. Januar 2016 erließ der Beklagte einen nachträglichen Vorauszahlungsbescheid für 2015 und einen Vorauszahlungsbescheid für 2016 ff. Hierin legte er jeweils Einkünfte aus der freiberuflichen Tätigkeit des Klägers in Höhe von ... Euro zugrunde. Für Einzelheiten wird auf die Bescheide Bezug genommen.

Gegen die Einkommensteuer- und Vorauszahlungsbescheide vom 20. Januar 2016 hat der Kläger am 1. Februar 2016 Klage erhoben, mit der er begehrte, die angefochtenen Bescheide unter Feststellung der Nichtigkeit aufzuheben, hilfsweise in Form einer Sprungklage diese Bescheide „gemäß den Daten der Steuererklärung“ auf näher bezeichnete Beträge zu ändern. Diese Klage wurde unter dem Aktenzeichen 9 K geführt. Eine Steuererklärung war der Klageschrift nicht beigelegt. Der Beklagte hat einer Sprungklage nicht zugestimmt. Das Klageverfahren wegen Einkommensteuer 2012 bis 2014 und der Einkommensteuervorauszahlungen 2015 und 2016 ist daher abgetrennt und als Einspruchsverfahren fortgesetzt worden, während das Verfahren wegen Nichtigkeit der angefochtenen Bescheide zunächst weiterhin unter dem Az. 9 K geführt worden ist. 31

Der Beklagte forderte die Kläger mit Schreiben vom 12. Februar 2016 auf, den Einspruch durch Vorlage der Steuererklärungen bis zum 13. März 2016 zu begründen. Nachdem dies nicht erfolgte, erließ der Beklagte unter dem 23. März 2016 eine Einspruchsentscheidung, mit der er die Einsprüche als unbegründet zurückwies. 32

Einkommensteuererklärungen der Kläger für die Jahre 2012 bis 2014 gingen beim Beklagten am 22. April 2016 ein. 33

Darin machten die Kläger unter anderem Verluste aus der freiberuflichen Tätigkeit des Klägers „latente Fortführung der Arztpraxis“ von ... Euro in 2012 und 2014 sowie ... Euro in 2013 geltend. Im Jahr 2012 und im Jahr 2014 habe der Kläger jeweils ... Euro Tantiemen erhalten. Demgegenüber stünden jeweils Betriebsausgaben in Höhe von ... Euro. Diese setzten sich jeweils aus der Erhöhung von Rückstellungen für Zinsen (... Euro), für Rechts- und Beratungskosten (... Euro) und für Buchhaltung/Jahresabschluss (... Euro) zusammen. Diese Rückstellungen seien im Hinblick auf die Rechtsstreitigkeiten mit dem Beklagten gebildet worden. Im Jahr 2013 habe der Kläger ... Euro Tantiemen erhalten sowie Betriebsausgaben aus der latenten Fortführung der Arztpraxis von ... Euro gehabt, die sich aus Abschreibungen in Höhe von ... Euro, sowie einer erneuten Zuführung zu einer Rückstellung in der gleichen Höhe wie im Vorjahr ergäben (insgesamt ... Euro). 34

Für 2012 und 2014 entsprechen die in der Anlage N der Ehefrau getätigten Angaben den vom Arbeitgeber übermittelten Daten. Für 2013 erklärten die Kläger in der Anlage N der Klägerin abweichend von der Übermittlung deren Arbeitgebers identische Werte wie für 2012. Für das Jahr 2014 machte die Klägerin neben anderen Werbungskosten Fortbildungskosten in Höhe von ... Euro geltend. 35

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Klägers wurden jeweils mit ... Euro erklärt; jene der Klägerin mit ... Euro in 2012, ... Euro in 2013 und ... Euro in 2014. 36

Zudem weichen die vom Beklagten erfassten Daten zur gezahlten und erstatteten Kirchensteuer in den Jahren 2012 und 2013 von den Angaben in den Steuererklärungen ab. Beiträge zur Krankenversicherung des Klägers wurden nicht erklärt, jedoch dem Beklagten übermittelt und in den angefochtenen Steuerbescheiden berücksichtigt. 37

Für weitere Einzelheiten wird auf die Steuererklärungen Bezug genommen.	38
Nach Eingang der Einkommensteuererklärungen der Kläger für 2012 bis 2014 änderte der Beklagte die Vorauszahlungsbescheide für 2015 und für 2016 ff. unter dem 24. Mai 2016 zugunsten der Kläger. Die Einkommensteuerbescheide für 2012 bis 2014 änderte der Beklagte nach Erklärungseingang nicht.	39
Am 25. April 2016 haben die Kläger eine weitere Klage erhoben, mit der sie die Rechtswidrigkeit der durch die Einspruchsentscheidung vom 23. März 2016 bestätigten Verwaltungsakte (Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014, Vorauszahlungsbescheide 2015 und 2016 ff. einschließlich Nebenabgaben) rügen sowie die erklärungskonforme Veranlagung beantragen. Diese Klage ist zunächst unter dem Aktenzeichen 9 K 1153/16 geführt worden.	40
Hinsichtlich der Streitjahre 2012 bis 2014 beantragten die Kläger zudem die gerichtliche Aussetzung der Vollziehung. Das Verfahren wurde unter dem Aktenzeichen 9 V geführt. Der erkennende Senat setzte die Vollziehung der angefochtenen Steuerbescheide teilweise aus, nämlich soweit es um die Zurechnung der Einkünfte zum Kläger aus den Bereichen der privatärztlichen Tätigkeit, der Schulung und der Ausbildung ging. Insoweit sei nicht mehr erkennbar, ob der der Entscheidung 9 K zugrunde liegende Lebenssachverhalt in den Streitjahren weiterhin zutreffe. Welcher Sachverhalt hinsichtlich dieser Bereiche tatsächlich verwirklicht sei, sei derzeit ungeklärt. Dies betreffe insbesondere die Frage, wer in diesen Fällen Vertragspartner der Patienten/Teilnehmer gewesen sei. Diese Frage müsse im Hauptsacheverfahren geklärt werden, weshalb insoweit ernstliche Zweifel aufgrund des noch unaufgeklärten Sachverhalts angenommen würden. Im Übrigen, also hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte aus der kassenärztlichen Tätigkeit zum Kläger, habe der Senat keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide. Für Zwecke der Aussetzung der Vollziehung schätzte der Senat die Höhe der dem Kläger zuzurechnenden Einkünfte auf 30 % der Einnahmen aus der Behandlung von Kassenpatienten. Für Einzelheiten wird auf den Beschluss vom 22. August 2016 Bezug genommen.	41
Der damalige Berichterstatter hat den Klägern in den vorliegenden Klageverfahren –nach der Entscheidung im einstweiligen Rechtsschutz – mit Schreiben vom 5. Januar 2017 ausdrücklich Gelegenheit gegeben, „aussagekräftige Unterlagen vorzulegen, aus denen sich seiner Auffassung nach der Schluss ergibt, dass Praxisinhaber die B Ltd. war.“ Eine Antwort der Kläger hierauf erfolgte nicht.	42
Am 09. März 2018 reichten die Kläger die Einkommensteuererklärungen für 2015 und 2016 beim Beklagten ein. Der Beklagte hat diese dem Gericht übersendet und daraufhin mitgeteilt, dass noch weitere Unterlagen und Angaben zur Bearbeitung benötigt werden. Nachweise zu den erklärten Tantiemen des Klägers (2015 erklärt: ... Euro; 2016: ... Euro) und zu dem Verlust von jeweils ... Euro aus der „latenten Fortführung der Einzelpraxis“ seien nicht erbracht worden. Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Ehefrau sei zusätzlich zu den erklärten Beträgen zu deren Gunsten noch die Abschreibung zu berücksichtigen. Hinsichtlich des Vermietungsobjekts des Klägers seien die entsprechenden Unterlagen vorzulegen. Zugunsten der Kläger seien ebenfalls die übermittelten (aber nicht erklärten) Krankenversicherungsaufwendungen des Klägers sowie weitere Beiträge zur Krankenversicherung der Klägerin zu berücksichtigen.	43
Nachdem seitens der Kläger keine weiteren Unterlagen im Hinblick auf die Einkommensteuer 2015 und 2016 eingereicht wurden, erließ der Beklagte unter dem 11. Juni 2019 erstmalige	44

Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016. Die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit des Klägers schätzte der Beklagte dabei auf jeweils ... Euro, die er anhand des durchschnittlichen Umsatzes der Beigeladenen der Jahre 2012 bis 2014 zzgl. eines „Sicherheitszuschlags“ von 20 % ermittelte und auf den so ermittelten Umsatz eine Gewinnquote von 30 % anwandte. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Klägers berücksichtigte er erklärungsgemäß mit ... Euro, bei jenen der Ehefrau zog er zusätzlich zu den erklärten Werbungskosten die Abschreibung ab. Zudem berücksichtigte der Beklagte eine Leibrente der Klägerin in Höhe der von der Rentenversicherung Bund mitgeteilten Höhe sowie die ihm übermittelten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge des Klägers. Im Übrigen erfolgte die Veranlagung erklärungsgemäß.

Am 22. Juni 2020 beantragten die Kläger den Beschluss über die Aussetzung der Vollziehung vom 22. August 2016 (Az. 9 V) zu ändern und die hier angefochtenen Verwaltungsakte insgesamt von der Vollziehung auszusetzen. Dieses Verfahren wurde unter dem Az. 9 V geführt. Die Kläger trugen vor, dass die Veranlagungen nur in dieser Weise erfolgt seien, um Druck auf die Kläger auszuüben, damit diese sich von ihrem Prozessbevollmächtigten trennten. Die Bescheide seien daher nichtig. In den Streitjahren seien neben dem Kläger zwei weitere Fachärztinnen und 12 weitere Personen nichtärztliches Personal tätig gewesen. Diese Mitarbeiter seien alle bei der Beigeladenen angestellt gewesen. Die Beigeladene komme auch allen Verpflichtungen als Arbeitgeberin nach (Abführung Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge etc.) und sei Partei in arbeits- bzw. sozialgerichtlichen Verfahren, die aus diesen Arbeitsverhältnissen erwachsen seien. Zudem seien auch alle Patienten-/Behandlungsverträge mit der Beigeladenen geschlossen worden, die auch die Praxisräume betreibe und das Firmenfahrzeug bezahle. Patientenverträge könnten wegen des Arztgeheimnisses nicht vorgelegt werden. Der erkennende Senat lehnte den (erneuten) Antrag auf Aussetzung der Vollziehung als unzulässig ab. Im Übrigen und für Einzelheiten wird auf die Verfahrensakte 9 V Bezug genommen.

45

Am 28. Juli 2020 haben die Kläger mitgeteilt, dass die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 sowie Vorauszahlungsbescheide für 2019 ff. ergangen und sie der Auffassung seien, dass diese Bescheide zum Gegenstand des hiesigen Klageverfahren 9 K 1153/16 geworden seien. Hilfsweise, für den Fall, dass dies nicht der Fall sei, werde Klage gegen diese Bescheide erhoben. Nachdem den Beteiligten mitgeteilt worden ist, dass die Bescheide nicht zum Gegenstand des Verfahrens geworden sind, wird diese Klage beim 7. Senat unter dem Aktenzeichen 7 K geführt. Über diese Klage ist noch nicht entschieden.

46

Zudem beantragten die Kläger die gerichtliche Aussetzung der Vollziehung der vorgenannten Einkommensteuer- und Vorauszahlungsbescheide (2017 und 2018 sowie Vorauszahlung 2019 und 2020 ff.) unter dem Az. 7 V . In diesem Verfahren erklärten sie unter anderem, dass die Beigeladene dem Kläger Honorare gezahlt habe. Diese seien in den Einkommensteuererklärungen angegeben. Aufgrund der Vollstreckungsmaßnahmen seien dem Kläger jedoch nicht die vollen Honorare zugeflossen. Ansonsten sei der Aufwand nach dem bilanziellen Imparitätsprinzip mit Rückstellungen berücksichtigt worden. Ferner legten die Kläger die ersten und letzten Seiten der Arbeitsverträge mit den Mitarbeiterinnen der Praxis, die sämtlich die Beigeladene als Vertragspartner der Arbeitnehmerinnen ausweisen, sowie weitere Verträge der Beigeladenen mit Dritten (z.B. über den Abschluss von Praxisversicherungen, über Parkflächen etc.) vor. Dazu trugen die Kläger vor, dass eine Arztpraxis als Dienstleistungsbetrieb Leistungen nur durch Personaleinsatz erbringen könne. Demjenigen, der das Personal beschäftige und die Kosten trage, stünden die Erträge zu. Daher könne die Praxis nicht dem Kläger zugerechnet werden. Der 7. Senat wies den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung sowie eine hiergegen erhobene Anhörungsrüge sowie eine

47

Gegenvorstellung ab. Für weitere Einzelheiten wird auf die Akte zum Verfahren 7 V Bezug genommen.

Die Beigeladene hat nach ihrer Beiladung im Verfahren 9 K 1153/16 ihre Jahresabschlüsse für die hiesigen Streitjahre übersandt. Daraufhin hat der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzungen für 2015 und 2016 jeweils nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) im Hinblick auf die Höhe der freiberuflichen Einkünfte geändert. Ausweislich der Jahresabschlüsse sei in 2015 ein Gesamtumsatz von ... Euro und in 2016 von ... Euro erzielt worden. Die Schätzung der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit werde daher auf 30 % dieser Beträge, also ... bzw. ... Euro, erhöht. 48

Die Kläger meinen, die angefochtenen Steuerbescheide seien nichtig, jedenfalls aber rechtswidrig. Die Einkünfte aus der Arztpraxis seien nicht dem Kläger, sondern der Beigeladenen zuzurechnen. Zur Begründung verweisen die Kläger insbesondere auf den Vortrag unter dem Aktenzeichen 9 K . Seit der Berichtigungsveranlagung im Jahr 2006 sei ein einheitliches und untrennbares Geschehen in Gang, das nur mit strafrechtlich relevantem Verhalten des Beklagten erklärt werden könne 49

Der Beklagte habe die Bescheide in willkürlicher Weise erlassen, nachdem sich aufgrund der teilweisen Stattgabe der Klage 9 K ein Erstattungsanspruch für die Kläger ergeben habe. Mit den überhöhten Schätzbescheiden habe er einen Grund geschaffen, keine Erstattung leisten zu müssen. Motive dazu möge man in der Rechthaberei und dem Willen zur Rache finden. Im vorangegangenen Strafverfahren, welches zwischenzeitlich eingestellt worden sei, habe der Beklagte versucht, die Mitwirkung des Klägers zu verlangen, obwohl dessen prozessuale Rechte dem entgegenstünden. Daher habe der Beklagte versucht, den Kläger durch hohe Schätzungen „zu erpressen“. Dies löse die Nichtigkeit der Bescheide aus. 50

Begonnen habe das Vorgehen des Beklagten, als sich der Kläger dem heutigen Prozessbevollmächtigten zugewandt habe, der im Fokus der Finanzverwaltung stehe. Diese erlasse gegen dessen Mandanten rechtswidrige Bescheide, um die Mandanten von der Zusammenarbeit mit dem Prozessbevollmächtigten abzubringen. Dies ergebe sich auch daraus, dass der Beklagte Zahlungen zweckwidrig manipulativ verbucht habe, um weiter aus den übrigen Bescheiden vollstrecken und Säumniszuschläge erheben zu können. Hinsichtlich der Einzelheiten dieses Sachvertrages wird auf den entsprechenden Klägervortrag (z.B. im Schriftsatz vom 12. Oktober 2021, S. 3 ff.) Bezug genommen. 51

Die Prüfungsanordnung sei zu begründen gewesen. Dieser Mangel setze sich in den Bescheiden fort, die aufgrund einer Prüfung erlassen werden. Daher sei der angefochtene Verwaltungsakt auch unbegründet im Sinne des § 121 AO. Zudem sei keiner der angefochtenen Bescheide selbst begründet. Eine Begründung müsse nachvollziehbar darlegen, dass der Kläger die Praxis selbst betrieben habe, die Praxis die der Besteuerung zugrundeliegenden Beträge erzielt habe, zumindest aber habe erzielen können und dass und wie im Rahmen der Schätzung das Ermessen ausgeübt worden sei. 52

Es werde bestritten, dass der Beklagte Ermessen ausgeübt habe. Insbesondere habe er es nicht in Betracht gezogen, Umsätze der Beigeladenen zuzurechnen. 53

Die Schätzungen seien nichtig, zumindest aber rechtswidrig. Nach der Rechtsprechung müssten Schätzungen unter anderem möglich sein. Dies sei für die vorliegende Praxis nicht der Fall. Die vom Beklagten angesetzten geschätzten Zahlen und Relationen seien weder aus dem Bereich der zu bewertenden Praxis noch aus allgemeinen Zahlen und Erfahrungswerten, insbesondere den amtlichen Richtsätzen auch nur ansatzweise zu 54

argumentieren. Gegenüber den Schätzungen des Gerichts seien die Schätzungen um im Mittel 248,38 % überhöht (höchstens 497,47 % (2008), mindestens 40,67 % (2007)). Der Beklagte habe die Schätzungen auch nie darlegen können.

Die Schätzungen für 2015 und 2016 seien schon deshalb zu hoch, weil Basis der Berechnung des Beklagten die Gesamtumsätze der Praxis seien. Das FG habe im AdV-Beschluss aber festgestellt, dass nur die Einnahmen aus der Kassenärztlichen Vereinigung dem Einzelunternehmen zuzurechnen seien. Soweit der Beklagte ursprünglich in den Bescheiden für 2015 und 2016 einen „Sicherheitszuschlag“ von 20 % auf die durchschnittlichen Umsätze 2012 bis 2014 angenommen habe, führe dies ebenfalls zu einer Überhöhung.

55

Der Beklagte habe bei der Schätzung berücksichtigen müssen, dass sich die Struktur der Praxis seit 2011 erheblich verändert habe. Beispielsweise seien die dem Beklagten bekannten Lohnaufwendungen der Beigeladenen seit 2007 deutlich anstiegen. Der Beklagte habe deshalb berücksichtigen müssen, dass eine Verschiebung der angebotenen Dienstleistungen erfolgt sei. Sofern nämlich die gestiegenen Lohnaufwendungen auf nichtmedizinisches Personal entfielen, müssten die Zusatzangebote wie ...schulungen erweitert worden sein, da für den Kläger keine Lohnsteuer gezahlt werde und das übrige nichtmedizinische Personal eben nur für die Zusatzangebote eingesetzt werden könne. Diese Angebote erbringe die Beigeladene. Daher müsse sich der „B-Anteil“ an den Gesamtumsätzen erheblich erhöhen. Sofern sich der Personaleinsatz der Beigeladenen durch ärztliches Personal erhöht habe, stünden die von diesem ärztlichen Personal erbrachten ärztlichen Umsätze auch der Beigeladenen zu, selbst wenn diese über den Kläger bei der Kassenärztlichen Vereinigung abgerechnet worden seien. Dies alles geschehe nach außen hin als Praxistätigkeit der Beigeladenen. Der gesamte Praxisaufwand werde von dieser getragen.

56

Auch dem Grunde nach sei eine Schätzung nicht zulässig. Der Kläger habe eine ordnungsgemäße Buchführung vorgelegt, die nach § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen sei. Es gebe eine einheitliche Praxis, die nur entweder vom Kläger oder der Beigeladenen geführt werden könne. Für den einheitlichen Praxisbetrieb existiere eine ordnungsgemäße Buchführung der Beigeladenen. Die Klägerin berufe sich auf die Vermutung des § 158 AO. Das Finanzamt könne die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht widerlegen. Der sich aus den Steuererklärungen und Jahresabschlüssen ergebende Wert gelte daher als bewiesen. Das Finanzgericht sei nicht befugt, selbst bestimmte Ansätze der Gewinnermittlungen zu hinterfragen. Damit stehe aufgrund der Buchführung auch die Zuordnung des Betriebs zur Beigeladenen fest. Für eine Überprüfung der darin enthaltenen Werte bestehe kein Raum mehr.

57

Auch im Übrigen sei die Praxis der Beigeladenen zuzurechnen. Der Kläger habe seine Praxis im Jahr 2006 auf diese übertragen, den Praxisbetrieb umorganisiert und das Dienstleistungsangebot auf Bereiche erweitert, die es zuvor nicht gegeben habe, insbesondere auf dem Gebiet der ... mit Ausbildungen im Bereich der ...schulungen und der Ausbildung von Therapeuten auf dem Gebiet der Schulung. Die Beigeladene habe die Arbeitsverträge mit den Mitarbeitern, die Mietverträge, die Versicherungsverträge usw. geschlossen und wickele auch alles ab. Selbst wenn die Führung der Praxis berufs- oder standesrechtlich unzulässig oder ordnungswidrig sei, sei steuerlich das tatsächliche wirtschaftliche Geschehen zugrunde zu legen. Auch nach der Logik des Urteils in der Sache 9 K könne man dem Kläger keinesfalls Geschäfte zurechnen, die die Beigeladene selbst unter ihrem Namen abwickele.

58

Die steuerliche Anerkennung des Treuhandvertrages folge aus § 39 AO. Es handle es sich um ein Treuhandverhältnis in Form der treuhänderischen Stellvertretung. Das treuhänderisch gehaltene Wirtschaftsgut sei die Arztpraxis, die seit dem 00.00.2006 im Eigentum der Beigeladenen stehe. Bestünden Zweifel an der Ernsthaftigkeit der Treuhandvereinbarung, müsse darüber Beweis erhoben werden. Die ernsthafte Durchführung könne nach nunmehr mehreren Jahren nicht mehr angezweifelt werden, da die Beigeladene alle betrieblichen Verträge schließe. Das vom FG im Beschluss in der Sache 9 V zitierte Urteil des BFH vom 27. Januar 1993 zur Nichtanerkennung des Treuhandverhältnisses sei nicht einschlägig. Dort habe der Treuhänder seine Machtstellung aus und über den Treuhandvertrag mit den rechtlichen und tatsächlichen Auswirkungen gehabt. Im konkreten Fall habe der Kläger seine wirtschaftliche Machtstellung im Betrieb, der Praxis und nicht über und aus der Treuhandvereinbarung, sondern aus seiner zivilrechtlichen Stellung als Geschäftsführungsorgan. Beides seien Funktionen und Stellungen, die nebeneinander bestehen könnten. Der AdV-Beschluss übersehe auch die Konsequenzen, die der BFH gezogen habe. Dieser habe lediglich festgestellt, dass die den Treugebern zugewiesenen steuerlichen Ergebnisse von diesen nicht als Werbungskosten der Besteuerung zugrunde gelegt werden könnten. Ob die Treuhänderin dort als „Verlustzuweisungsgesellschaft“ die Ergebnisse zuweisen könne, habe der BFH offen gelassen. 59

Beachte man, dass die Beigeladene die Beträge tatsächlich vereinnahmt habe, müsse das Verhältnis des Klägers zur Beigeladenen unter Beachtung der salvatorischen Klausel neu definiert werden, wenn das Treuhandverhältnis nicht anerkannt werde. Sofern die Vereinnahmung nicht aufgrund der Treuhandfunktion erfolgt sei, müsse die Beigeladene die Gelder an den Kläger herausgeben. Der Kläger habe dann in diesem Punkt seinen Vertrag nicht erfüllt, so dass der Beigeladenen Schadenersatz zu zahlen sei. Ein Schaden sei dann in Höhe der Gelder entstanden, die die Beigeladene vereinnahmt hätte – also genau der Betrag, der den Einnahmen aus dem Vertrag mit der kassenärztlichen Vereinigung entspreche. Die Gewinnauswirkung beim Kläger sei damit stets 0 Euro. Da sowohl die Beigeladene als auch der Kläger bilanzieren, komme es auf Geldflüsse nicht an. Im Gegenzug könne der Kläger von der Beigeladenen für die von der Beigeladenen getragenen Betriebsausgaben in Anspruch genommen werden. Ferner ergebe sich ein Schadenersatzanspruch der Beigeladenen gegen den Kläger, weil dieser – sofern die Auffassung des Beklagten und des Gerichts richtig sei – den Patientenstamm nicht übertragen habe. Für diesen Anspruch müsse der Kläger ebenfalls eine Rückstellung bilden können. 60

Das Urteil in der Sache 9 K sei eine Fehlentscheidung. Es beruhe auf der Annahme, dass eine Kassenarztpraxis nicht in Form einer juristischen Person geführt werden dürfe. Diese Annahme sei zwischenzeitlich unstreitig falsch. Dies ergebe sich sowohl aus Europarecht als auch aus nationalem Recht. Die entsprechenden Heilberufegesetze der Länder seien im Jahr 2004 geändert worden. Einzige Voraussetzung, die eine juristische Person erfüllen müsse, sei, dass sichergestellt sein müsse, dass die ärztliche Berufsausübung eigenverantwortlich, unabhängig und nicht gewerblich erfolge. Da die ärztliche Tätigkeit steuerrechtlich stets eine freiberufliche und daher keine gewerbliche sei, seien diese Voraussetzungen erfüllt. Die Ärztekammer habe in der vorliegenden Sache ein Verfahren gegen den Kläger angestrengt, den erlassenen Verwaltungsakt aber nach Eingang der Klageschrift des Klägers vor dem Verwaltungsgericht (Az. 7 K) zurückgenommen. Auch dort habe man eingesehen, dass das Führen einer Arztpraxis in der Organisationsform einer juristischen Person zulässig sei. 61

Der Kläger verweist zudem auf Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Az. 2 BvR 2861/93) zur Umsatzsteuerbefreiung für Heilbehandlungen durch „juristische Personen (GmbH & Co KG)“, welche auch das Finanzgericht Köln binde, sowie auf eine Entscheidung 62

des BGH, wonach zahnärztliche Leistungen in der Rechtsform einer GmbH erbracht werden dürften (25. November 1993 – I ZR 281/91).

Die Entscheidungen in der Sache 9 K und 9 V seien zudem widersprüchlich. Beide Entscheidungen seien zu ein und demselben Sachverhalt ergangen aufgrund derselben rechtlichen wie sachlichen Tatsachen und Grundlagen. Sie beträfen lediglich andere Veranlagungszeiträume. In einem Fall würde das Vertragswerk hinsichtlich der Praxis anerkannt, in dem anderen Fall nicht. Der Widerspruch der Sache 9 V gelte auch zur Entscheidung des 7. Senats in der Sache 7 V, in dem der 7. Senat für die Folgejahre wiederum sämtliche Umsätze der Beigeladenen zugerechnet habe.

63

Ebenso werde der Geschäftsbereich der Privatpraxis von der Beigeladenen betrieben. Sie schließe den Behandlungsverträge mit dem Patientenstamm und rechne auch ab. Ebenso wickele sie die Geschäftsbereiche ...schulung und Ausbildung ab, alles für ihre Rechnung und in ihrem Namen.

64

Dies gesehen, müsse man unterstellen, dass der Kläger seine Kassenarztpraxis in der Beigeladenen betriebe. Wenn es zwingend „seine“ Praxis sei, könne er die Kassenhonorare herausfordern, müsse aber die anteiligen Praxiskosten tragen. Dies unterstellt, habe der Kläger alternative Jahresabschlüsse für die Einzelpraxis erstellt, in denen dem Kläger die Kassenumsätze valutengerechnet zugerechnet werden und dessen Konto mit den anteiligen Kosten Gesamtkosten der Praxis sowie den direkten Kosten der Kassenärztlichen Vereinigung belastet habe. Danach ergäben sich für die Jahre 2012 und 2013 Steuerfestsetzungen von ... Euro und für 2014 von ... Euro sowie ein Verlustrücktrag in 2011. Für Einzelheiten wird auf die Berechnungen des Klägers für die Jahre 2012 bis 2014 (Bl. 44 - 74 d.A.) Bezug genommen.

65

Nicht nachvollziehbar sei, weshalb das Gericht mit Schreiben vom 13. Mai 2022 Kontenblätter und Belege zu Konten aus der Buchführung der Beigeladenen angefordert habe. Diese habe keine Relevanz für das vorliegende Verfahren. Relevant sei, wenn man davon ausgehe, dass man Teile des Praxisgeschehens dem Kläger zurechnen solle oder könne, alleine die Belastungs- / Gutschriftanzeige der Beigeladenen an den Kläger. Eine Beschränkung für die Belastung des Klägers mit Ausgaben ergebe sich nicht. Die Beigeladene könne sogar über das Maß der bei ihr tatsächlich angefallenen Kosten Belastungen vornehmen, solange dies zivilrechtlich zulässig sei. Aufgrund dessen handle es sich bei den Anfragen des Gerichts um willkürliche Ausforschungen „ins Blaue hinein“.

66

Sofern der Beklagte weitere Belege anfordere, wolle dieser wohl nur die Kernfrage „vernebeln“. Solange die Kernfrage nicht entschieden sei, könne nicht erwartet werden, dass der Kläger eine entsprechende Steuererklärung abgebe. Vorhalte des Beklagten bezüglich des Abgabeverhaltens seien deshalb unsachlich. Die verspätete Abgabe von Steuererklärungen habe den Klägern auch nicht angelastet werden können. Diese beruhe allein durch die vom Gericht verursachten Unsicherheiten infolge der Verfahrensverzögerungen. Der Beklagte könne auch nicht verlangen, dass sowohl für die Beigeladene als auch für den Kläger eine Gewinnermittlung bzw. ein Jahresabschluss abgegeben werde.

67

Zudem sei das Gericht verpflichtet, den Klägervortrag nicht zu übergehen und die Akten der Betriebsprüfung sowie die Steuerakten für die Vorjahre beizuziehen. Diese seien unabdingbar für die Frage, welche Schätzgrundlagen der Beklagte zugrunde gelegt habe und ob der Beklagte willkürlich gehandelt habe. Aus den vollständigen Steuerakten werde sich ergeben, dass die Schätzungen vollständig „ins Blaue hinein“ erfolgt seien. Beizuziehen seien

68

ebenfalls die finanzgerichtlichen Akten zu den Aktenzeichen 7 K und 9 K.

Sofern das Gericht die unter Beweis gestellten Tatsachen nicht als wahr unterstelle, müsse es die angebotenen Beweise erheben. 69

Mit Schreiben vom 25. Juli 2022 haben die Kläger bekräftigt, dass ihres Erachtens eine Schätzung ausgeschlossen sei. Sofern jedoch eine Schätzung vorzunehmen sei, sei dem Kläger allein der Umsatz aus einer reinen Kassenpraxis zuzurechnen und auf dieser Basis der Ertrag zu schätzen. Eine solche reine Kassenpraxis sei maximal ertragsschwach und erziele maximal eine Umsatzrendite von 5 %, weshalb reine Kassenarzt-Praxen nicht mehr existierten. Beispielsweise erhalte ein Arzt für eine Langzeitblutdruckmessung bei Kassenpatienten, die einen Zeitaufwand eines Mitarbeitenden von ca. 45 Minuten verursache, nur 8,31 Euro, bei Privatpatienten 21,86 Euro. Derartige ertragslose Leistungen machten im Bereich der reinen Kassenleistung rund 40 % der Gesamtleistung aus. Die Schätzungen des Beklagten könnten deshalb nicht ansatzweise erreicht werden. 70

Die Kläger beantragen, 71

- 1. die Nichtigkeit der angefochtenen Bescheide festzustellen, 723
- 2. - hilfsweise - die angefochten Bescheide wegen Einkommensteuer und Nebenabgaben aufzuheben und 745
- 3. - äußerst hilfsweise - unter Änderung der angefochtenen Bescheide die Steuern und Nebenabgaben wie folgt festzusetzen: 767

	EST	rk KiSt	ev KiSt	SolZ
2012	... EUR	... EUR	... EUR	... EUR
2013	... EUR	... EUR	... EUR	... EUR
2014	... EUR	... EUR	... EUR	... EUR
2015	... EUR	... EUR	... EUR	... EUR
2016	... EUR	... EUR	... EUR	... EUR

 78

Der Beklagte beantragt, 79

- 1. die Klage hinsichtlich der Nichtigkeitsfeststellung abzuweisen, 801
- 2. die Klage wegen Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag und Einkommensteuer 2015 und 2016 abzuweisen und wegen Einkommensteuer 2012 bis 2014 die Klage insoweit abzuweisen, als die Kläger und die Beigeladene eine geringere 823

Einkommensteuerfestsetzung begehren als ... EUR für das Jahr 2012, ... EUR für das Jahr 2013 und ... EUR für das Jahr 2014.

Die Beigeladene	84
stellt die Anträge der Kläger.	85
Der Beklagte trägt vor, dass ursprünglichen Schätzungen unter Würdigung aller an Amtsstelle vorliegenden Informationen erfolgt seien. Es seien die Werte aus der letzten vorliegenden Steuererklärung 2011 sowie aus dem Verfahren 9 K herangezogen worden. Dass keine weiteren Informationen bei Erlass der ursprünglichen Bescheide vorgelegen hätten, liege daran, dass zunächst keine Steuererklärungen für die Streitjahre 2012-2014 eingereicht worden seien.	86
Ermessen sei im Rahmen der Schätzungen ausgeübt worden. Hierzu werde auf die Ausführungen im Verfahren 9 V sowie auf die Erläuterungen in den Bescheiden für 2015 und 2016 verwiesen. Der Beklagte habe nicht nur die Umsätze aus den Leistungen der kassenärztlichen Vereinigung berücksichtigt, sondern auch die weiteren Umsätze, weil dies der Entscheidung in der Sache 9 K entspreche. Im Verfahren 9 V sei lediglich entschieden worden, dass die Zurechnung der übrigen Umsätze der Hauptsache vorbehalten bleiben solle, nicht dass diese definitiv der Beigeladenen zuzurechnen seien.	87
Im Verfahren bezüglich der Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil in der Sache 9 K sei vom Kläger vorgetragen worden, dass dem hier streitgegenständlichen Verfahren „genau der selbe Sachverhalt und die gleichen rechtlichen und tatsächlichen Grundlagen“ zugrunde lägen. Der mehrfachen Aufforderung des Gerichts, Unterlagen vorzulegen, aus denen sich ergebe, dass die Beigeladene Praxisinhaberin war, seien die Kläger nicht nachgekommen.	88
Der von den Klägern behauptete Widerspruch zur Veranlagung der Beigeladenen sei nicht erkennbar. Der Beklagte habe den Jahresüberschuss in den Streitjahren 2012-2016 in deren Körperschaftsteuerbescheiden jeweils mit ... Euro angesetzt.	89
Vorzulegen seien zudem noch Erläuterungen und Nachweise zu den in der Steuererklärung behaupteten Tantiemeeinnahmen des Klägers und zu den in 2014 geltend gemachten Fortbildungskosten der Klägerin über ... Euro. Die Kläger hätten zudem nicht erläutert, worum es sich bei den in den eingereichten (alternativen) Bilanzen der Einzelpraxen vorgenommenen Zuführungen zur „Sonstigen Rückstellung“ in Höhe von ... Euro handele, die in 2012 und 2013 über das Buchführungskonto „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ gebucht worden seien.	90
Der Beklagte hat mit Schriftsatz vom 9. Juni 2022 Prüfberechnungen für die Einkommensteuer 2012, 2013 und 2014 der Kläger vorgelegt, aus der sich eine festzusetzende Einkommensteuer von ... Euro für das Jahr 2012, von ... Euro für das Jahr 2013 und von ... Euro für das Jahr 2014 ergibt.	91
Abweichend von den nach Einspruchsentscheidung eingereichten Steuererklärungen seien die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit des Klägers mangels vorgelegter zutreffender Gewinnermittlung zu schätzen. Die Schätzung erfolge jeweils mit 30 % des vom Kläger mitgeteilten Gesamtumsatzes der Praxis auf (jeweils abgerundet) ... Euro in 2012, ... Euro in 2013 und ... Euro in 2014. Zudem seien noch gesondert festgestellte negative Beteiligungseinkünfte zu berücksichtigen. Die erklärten Tantiemen seien nicht angesetzt	92

worden, da davon ausgegangen werde, dass es sich um steuerrechtlich nicht anzuerkennende Tantiemезahlungen mit der Beigeladenen gehandelt habe. Ferner seien in der Steuererklärung 2013 im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Ehefrau und die darauf entfallenden Steuerabzugsbeträge offenbar die Beträge aus 2012 in die Klärung übernommen worden, richtigerweise seien die Werte laut Lohnsteuerbescheinigung 2013 anzusetzen. Abweichungen im Vergleich zu den Steuererklärungen ergäben sich zudem im Hinblick auf die Berücksichtigung der Höhe der gezahlten Kirchensteuer (2012, 2013), die Höhe des Vorsorgeaufwandes (2012, 2013, 2014) sowie in 2014 bei den als Werbungskosten der Klägerin geltend gemachten Fortbildungskosten in Höhe von ... Euro. Letztere könnten mangels Nachweisen nicht anerkannt werden. Für Einzelheiten wird den Schriftsatz des Beklagten vom 9. Juni 2022 einschließlich Prüfberechnungen Bezug genommen.

Das Gericht hat die Akten der Verfahren 9 K (gemeinsam geführt mit der Akte 9 K), 9 V, 7 K, 7 K und 7 V beigezogen. Auf deren Inhalt wird Bezug genommen. 93

Das Gericht hat die B Limited durch Beschluss vom 11. September 2020 zum Verfahren 9 K 1153/16 auf Antrag des Beklagten nach § 174 Absatz 5 Satz 2 AO beigeladen. Die Beigeladene hat erklärt, alleinige Inhaberin der Arztpraxis zu sein. Zudem hat sie sich dem Vortrag der Kläger vollumfänglich angeschlossen. 94

Ferner hat der Senat die Internetseite des Klägers [www.](http://www.statistischebibliothek.de/mir/servlets/MCRFileNodeServlet/DEHeft_derivate_00037988/20201) sowie die Auswertung des Statistischen Bundesamts „Unternehmen und Arbeitsstätten – Kostenstruktur bei Arzt- und Zahnarztpraxen sowie Praxen von psychologischen Psychotherapeuten“ (https://www.statistischebibliothek.de/mir/servlets/MCRFileNodeServlet/DEHeft_derivate_00037988/20201), im Folgenden: „Statistisches Bundesamt, Fachserie 2, Reihe 1.6.1, 2015“) für das Jahr 2015 eingesehen. Auf die zur Akte genommenen Screenshots der Internetseite des Klägers in der aktuellen Version (Bl. 816 bis Bl. 819 d.A.), der Internetseite des Klägers aus den Streitjahren, abgerufen über den Dienst [www.](http://www.statistischebibliothek.de) (Bl. 820 bis Bl. 832 d.A.), die von der aktuellen Internetseite heruntergeladenen Anmeldeformulare (Bl. 833 bis Bl. 845 d.A.) und die Veröffentlichung des statistischen Bundesamtes wird Bezug genommen. 95

Der Senat hat die Verfahren 9 K und 9 K 1153/16 in der mündlichen Verhandlung am 27.07.2022 mit Zustimmung der Beteiligten auf das Verfahren 9 K 1153/16 verbunden. 96

Entscheidungsgründe 97

I. Das Rubrum war zu berichtigen. Die Kläger haben mit den Klageschriften vom 00.00.2016 und vom 00.00.2016 ausdrücklich auch die Nichtigkeit bzw. Rechtswidrigkeit der Festsetzung der Nebenabgaben (Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag) geltend gemacht und deren Aufhebung bzw. hilfsweise deren Änderung begehrt. Diese sind daher ebenfalls im Rubrum aufzuführen. Nach entsprechendem Hinweis in der mündlichen Verhandlung haben die Beteiligten keine Einwände gegen die Berichtigung des Rubrums erhoben bzw. dieser zugestimmt. 98

II. Die Klage ist im Hinblick auf den Antrag zu 1 der Kläger und der Beigeladenen auf Feststellung der Nichtigkeit der angefochtenen Bescheide zulässig, aber unbegründet. 99

Die angefochtenen Bescheide sind nicht nichtig. Nichtig ist ein Verwaltungsakt nach § 125 Abs. 1 AO nur, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Diese Voraussetzungen sind nur ausnahmsweise gegeben. In der Regel ist ein rechtswidriger 100

Verwaltungsakt lediglich anfechtbar. Die Nichtigkeit eines Verwaltungsakts wird als Ausnahme von dem Grundsatz angesehen, dass ein Akt der staatlichen Gewalt die Vermutung seiner Gültigkeit in sich trägt. Ein Verwaltungsakt ist nicht allein deswegen nichtig, weil er der gesetzlichen Grundlage entbehrt oder weil die in Betracht kommenden Rechtsvorschriften – auch diejenigen des formellen Rechts (Verfahrensrechts) – unrichtig angewendet worden sind. Um das Anfechtungserfordernis im Interesse der Rechtssicherheit nicht zu beeinträchtigen, hat die Rechtsprechung einen besonders schweren Fehler nur dann angenommen, wenn er die an eine ordnungsmäßige Verwaltung zu stellenden Anforderungen in einem so hohen Maße verletzt, dass von niemandem erwartet werden kann, den Verwaltungsakt als verbindlich anzuerkennen (BFH, Urteil vom 26.09.2006 – X R 21/04, BFH/NV 2007, 186; vgl. auch BFH, Beschluss vom 30.11.1987 – VIII B 3/87, BStBl II 1988, 183 m.w.N.).

1. Soweit die Kläger die Nichtigkeit auf eine überhöhte Schätzung stützen, liegt kein besonders schwerwiegender Fehler im vorgenannten Sinne vor. Selbst grobe Schätzungsfehler führen regelmäßig nur zur Rechtswidrigkeit und nicht zur Nichtigkeit des Schätzungsbescheids. Anders kann es sich lediglich dann verhalten, wenn das Finanzamt bewusst und willkürlich zum Nachteil des Steuerpflichtigen schätzt und das Schätzergebnis krass von den tatsächlichen Gegebenheiten abweicht und in keiner Weise erkennbar ist, dass überhaupt und ggf. welche Schätzungserwägungen angestellt worden sind (BFH, Urteil vom 20. Dezember 2000 – I R 50/00, BFHE 194, 1, BStBl II 2001, 381). 101

Eine solche bewusste und willkürliche Schätzung zum Nachteil der Kläger ist vorliegend nicht gegeben. Anhand der Steuerakte sowie den Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden ist erkennbar, welche Schätzungserwägungen angestellt worden sind. Dies gilt sowohl für die ursprünglichen Schätzungen in den Erstbescheiden bzw. Vorauszahlungsbescheiden, welche inzwischen ersetzt worden sind, als auch für die aktuellen Schätzungen des Beklagten. 102

Nachdem bis 00.00.2016 keine Steuererklärungen für die Streitjahre 2012 bis 2014 eingereicht worden waren und auch keine Umsatzzahlen vorlagen, hat der Beklagte zunächst geprüft, ob Steuererklärungen der Beigeladenen eingereicht worden sind. Nachdem festgestellt worden war, dass dies nicht der Fall war, zog er die sich aus dem Urteil des Senats 9 K ergebenden Einkünfte des Vorjahres zuzüglich eines Aufschlags von ca. 10 % heran und erhöhte diesen Wert für die Folgejahre jeweils um ... Euro. Da dem Beklagten zu diesem Zeitpunkt keine anderen Anhaltspunkte vorlagen, ist dieses Vorgehen jedenfalls nicht willkürlich. Aufgrund des positiven Trends der Einkünfte in den Vorjahren konnte von einer Steigerung der Ergebnisse ausgegangen werden. Durch die nachträgliche Vorlage der Höhe der Gesamtumsätze hat sich die Annahme steigender Umsätze der Gesamtpraxis auch bestätigt. 103

Die Schätzung ist auch nicht deshalb willkürlich, weil der Beklagte die Einkünfte auf dem Gesamtbetrieb der Arztpraxis (einschließlich der Einkünfte aus der Behandlung der Privatpatienten) geschätzt und dem Kläger zugerechnet hat. Diese Zurechnung ist auch nach den Feststellungen des Gerichts zutreffend (zur Zurechnung des Gesamtbetriebs zum Kläger siehe unter IV. 2), so dass sie zum damaligen Zeitpunkt keinesfalls willkürlich war. Entgegen der Ansicht der Kläger musste der Beklagte auch nicht aus dem ihm bekannten Lohnsteueranmeldungen der Beigeladenen geringere Einkünfte des Klägers ableiten. Zwingende Schlüsse auf eine niedrigere Schätzung der Einkünfte ergeben sich aus gestiegenen Lohnkosten nicht. 104

Soweit der Beklagte, nachdem ihm die tatsächlichen Umsatzzahlen der Gesamtpraxis bekannt geworden sind, die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit auf 30 % dieser Umsätze 105

geschätzt hat, ergibt sich daraus ebenfalls keine Willkür oder ein bewusstes Handeln zum Nachteil der Kläger. Den Reingewinnanteil von 30 % hat der Beklagte unter Hinweis auf den Beschluss des Senats vom 22. August 2016 in der Sache 9 V angenommen. In diesem Beschluss hat der Senat einen inneren Betriebsvergleich vorgenommen, indem er den Reingewinnanteil aus den der Besteuerung der Vorjahre zugrunde gelegten Werten ermittelt hat, die der Senat wiederum im Verfahren 9 K auf Grundlage der dort vom Kläger vorgelegten Zahlen geschätzt hat (vgl. Beschluss vom 22. August 2016). Wesentliche betriebliche Änderungen zu den Vorjahren, welche eine fehlende Vergleichbarkeit nahe legen mussten, waren dem Beklagten jedenfalls nicht bekannt und ergeben sich auch nicht aus dem Vortrag der Kläger.

Dass die Schätzungen des Beklagten der Höhe nach möglich und mit einer Arztpraxis 106
erzielbar sind, ergibt sich aus den Auswertungen des Statistischen Bundesamtes. Danach erzielten Praxen des Fachgebietes ... im Jahr 2011 durchschnittlich Einnahmen von ... Euro und einen Reinertrag von ... Euro und im Jahr 2015 durchschnittlich Einnahmen von ... Euro und einen Reinertrag von ... Euro (Statistisches Bundesamt, Fachserie 2, Reihe 1.6.1, 2015, ...). Ferner ist aus der Auswertung des statistischen Bundesamtes erkennbar, dass mit steigenden Gesamteinnahmen der Praxis regelmäßig auch der Reingewinn ansteigt (Statistisches Bundesamt, Fachserie 2 Reihe 1.6.1., 2015, ...). Der Beklagte hat ursprünglich Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit in Höhe von ... Euro (in 2012) bis ... Euro (für 2015) geschätzt und die Schätzungen für 2012 bis 2014 im Rahmen der übersandten Prüfberechnungen noch reduziert. Die vom Beklagten angenommen Einkünfte liegen damit in dem Rahmen der laut statistischen Bundesamt im Durchschnitt mit einer Arztpraxis erzielbaren Einkünfte, obwohl die dem Kläger zuzurechnende Praxis höhere Gesamteinnahmen als der vom statistischen Bundesamt ermittelte Durchschnitt erzielt hat, was ggf. noch höhere Schätzungen gerechtfertigt hätte, worüber vorliegend allerdings nicht zu entscheiden ist. Ob diese Erträge auch mit einer reinen Kassenarztpraxis zu erzielen gewesen wären, kann vorliegend offen bleiben, weil dem Kläger die Einkünfte aus der Gesamtpraxis zuzurechnen sind (siehe unter IV. 2.). Dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisantrag der Kläger war deshalb nicht nachzugehen.

Andere Anzeichen, dass der Beklagte bewusst willkürlich zum Nachteil der Kläger gehandelt 107
hat, sind ebenfalls nicht erkennbar. Im Gegenteil hat der Beklagte zu Gunsten der Kläger auch nicht in den Steuererklärungen enthaltene Besteuerungsgrundlagen wie die Krankenversicherungsaufwendungen des Klägers oder die Abschreibung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Klägers berücksichtigt. Auch ist nicht ersichtlich, dass der Beklagte – wie die Kläger vortragen – die angefochtenen Schätzbescheide als Mittel genutzt habe, um keine Erstattungen für die Vorjahre vornehmen zu müssen. Dabei kann es dahinstehen, ob und in welcher Höhe den Klägern für die Vorjahre tatsächlich Erstattungsansprüche zustanden. Denn jedenfalls ist der Erlass erstmaliger Steuerbescheide 2012 bis 2014 bzw. von Vorauszahlungsbescheiden 2015 und 2016 im Januar 2016 nicht rechtswidrig, auch wenn zu diesem Zeitpunkt Erstattungsforderungen bestanden haben sollten.

Auch eine zur Aufhebung der Bescheide führende anderweitige „Schädigungsabsicht“ des 108
Beklagten zum Nachteil der Kläger ist nicht ersichtlich. Dies gilt selbst dann, wenn man als wahr unterstellen würde, dass der Beklagte das Besteuerungsverfahren des Klägers hinsichtlich der Jahre vor den Streitjahren aufgegriffen hätte, weil dieser von dem heutigen Prozessbevollmächtigten des Klägers bzw. dessen Director steuerlich beraten war, und sich dessen Mandanten – nach dessen Vortrag – umfassenden Prüfungsmaßnahmen der Finanzverwaltung ausgesetzt waren. Denn auch in diesem Fall wären die angefochtenen

Steuerbescheide nicht nichtig, solange die gegen den Kläger als Mandant des Prozessbevollmächtigten ergriffenen Maßnahmen, insbesondere die Schätzung, als solche nicht nichtig sind. Wären alle Steuerfestsetzungen – auch erstmalige – der Finanzverwaltung gegenüber Mandanten des Prozessbevollmächtigten stets nichtig, könnte die Finanzverwaltung diesen Mandanten gegenüber nicht mehr ihrem gesetzlichen Auftrag der gleichmäßigen Steuerfestsetzung (vgl. § 85 AO) nachkommen.

Es lässt sich auch nicht feststellen, dass der Beklagte durch die angefochtenen Bescheide die Mitwirkung in einem Strafverfahren erzwingen wollte. Das Strafverfahren gegen den Kläger war bereits vor dem Erlass der ersten streitgegenständlichen Bescheide eingestellt worden. 109

Der Senat konnte nach dem Vorstehenden deshalb auch entscheiden, ohne die Steuerakten des Beklagten zu den Jahren 2006 bis 2011 beizuziehen. Schätzungsgrundlagen für die Streitjahre konnten sich daraus nicht ergeben, weil die Streitjahre nicht Gegenstand dieser Akten waren. Die Gerichtsakten zum Verfahren 9 K, aus denen sich die Einzelheiten zur Schätzung der Vorjahre ergeben, auf die der Beklagte die Schätzungen für das Jahr 2012 bis 2014 zunächst gestützt hat, waren beigezogen. Die Frage, ob der Fall des Klägers wegen dessen steuerlichen Beraters aufgegriffen worden ist, ist vorliegend nicht entscheidungserheblich. 110

2. Eine Nichtigkeit ergibt sich auch nicht aus einem von den Klägern vorgetragenen Widerspruch des Beschlusses des Senat vom 22. August 2016 in der Sache 9 V zu den angefochtenen Bescheiden bzw. der Entscheidung des Senats in der Sache 9 K. Ein solcher Widerspruch besteht nicht, da der Senat – anders als die Kläger meinen – in der Sache 9 V nicht festgestellt hat, dass die Einkünfte aus der Behandlung der Privatpatienten, der ...schulung und der Ausbildung der Beigeladenen zuzurechnen seien. Vielmehr hat der Senat die Entscheidung über die Zurechnung dieser Einkünfte lediglich der Hauptsache vorbehalten, da zum Zeitpunkt der Entscheidung unklar war, ob die tatsächlichen Voraussetzungen aus den Vorjahren weiter vorliegen. Insoweit hat der Senat also gerade nichts festgestellt. 111

3. Im Übrigen sind keine Gründe ersichtlich, aus denen eine Nichtigkeit der angefochtenen folgen könnte. 112

III. Soweit die Kläger und die Beigeladene mit dem Antrag zu 2 die Aufhebung der angefochtenen Steuerfestsetzungen begehren, bleibt die Klage ebenfalls ohne Erfolg. 113

1. Soweit die Kläger eine fehlende Begründung der angefochtenen Bescheide rügen, dringen sie damit nicht durch. Die angefochtenen Steuerbescheide erfüllen die sich aus § 121 AO ergebenden Anforderungen an die Begründung. Die nach § 121 Abs. 1 AO grundsätzlich erforderliche Begründung steht insbesondere im Zusammenhang mit dem Recht auf rechtliches Gehör und dient auch dem Rechtsschutzzweck (vgl. Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 121 AO Rz. 2 ff. m.w.N.). Vor diesem Hintergrund ist nach § 121 Abs. 1 AO ein Verwaltungsakt nur insoweit mit einer Begründung zu versehen, als dies zu seinem Verständnis erforderlich ist. Einer Begründung bedarf es gemäß § 121 Abs. 2 AO ferner nicht, soweit demjenigen, für den der Verwaltungsakt bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, die Auffassung der Finanzbehörde über die Sach- und Rechtslage bereits bekannt oder auch ohne Begründung für ihn ohne weiteres erkennbar ist. Die Begründung der angefochtenen Verwaltungsakte ist vor diesem Hintergrund ausreichend. Aus den Erstbescheiden für die Streitjahre 2012 bis 2014, welche wenige Monate nach dem Urteil des Senats in der Sache 9 K ergangen sind, ist erkennbar, dass der Beklagte Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit des 114

Klägers berücksichtigt hat. Dies konnte nur so zu verstehen sein, dass der Beklagte weiterhin von einer Zurechnung der Einkünfte zum Kläger ausging. Auch die Kläger haben dies unmittelbar erkannt, da sie andernfalls in der Klageschrift vom 00.00.2016 nicht unmittelbar auf die Zuordnung des Praxisbetriebs zum Kläger hätten ausführlich eingehen können. Vor Erlass der Einspruchsentscheidung teilte der Beklagte den Klägern mit Schreiben vom 12.02.2016 zudem mit, dass die Schätzungen auf Basis der Steuererklärung des Vorjahres unter Berücksichtigung der vom Senat im Urteil vom 14.10.2015 (9 K) ermittelten Werte und eines Sicherheitszuschlags ermittelt worden sei. Selbst wenn die ursprüngliche Begründung unzureichend gewesen wäre, wäre dieser Mangel daher nach § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO geheilt.

2. Soweit sich die Kläger auf eine möglicherweise rechtswidrige Prüfungsanordnung beziehen, hat dies auf das vorliegende Verfahren ebenfalls keine Auswirkungen. Für die Streitjahre wurde keine Außenprüfung durchgeführt. Selbst wenn die Prüfungsanordnung für die Vorjahre rechtswidrig gewesen sein sollte, hätte dies jedenfalls keine Fernwirkung auf die Streitjahre dergestalt, dass für diese keine (erstmaligen) Steuerfestsetzungen erfolgen dürften und diese deshalb aufzuheben wären. 115

3. Soweit es sich bei den angefochtenen Steuerbescheiden für 2015 und 2016 inzwischen nicht mehr um Erst-, sondern um Änderungsbescheide handelt, welche nach § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden sind, stehen diesen ebenfalls keine Bedenken entgegen, die zu einer Aufhebung zumindest der Änderungsbescheide führen würden. Die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO lagen vor. 116

IV. Im Übrigen ist der Klage im Hinblick auf den Antrag der Kläger und der Beigeladenen nur im Rahmen des eingeschränkten Klageabweisungsantrags des Beklagten stattzugeben. 117

Hinsichtlich der Anfechtung der Kirchensteuer und des Solidaritätszuschlags ist die Klage unzulässig. Wegen der Einkommensteuerfestsetzung 2015 und 2016 ist sie unbegründet und in Bezug auf die Einkommensteuer 2012 bis 2014 im Rahmen des eingeschränkten Klageabweisungsantrags des Beklagten unbegründet. 118

1. Die ausweislich der angekündigten Anträge in der Klageschrift und der gestellten Anträge in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich ebenfalls erhobene Anfechtungsklage wegen der Festsetzungen der evangelischen Kirchensteuer, der katholischen Kirchensteuer und des Solidaritätszuschlags ist unzulässig. Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheids können nach § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO nicht auch gegen die Rechtmäßigkeit der Festsetzung des Solidaritätszuschlags bzw. der Kirchensteuer vorgebracht werden (vgl. unter anderem BFH, Urteil vom 12. Juli 2012 – I R 23/11, BFHE 238, 344 zum Solidaritätszuschlag m.w.N. und BFH, Urteil vom 23. Mai 1990 – III R 145/85, BFHE 161, 73, BStBl II 1990, 895 zur Kirchensteuer m.w.N.). In der Sache machen die Kläger und die Beigeladene gegen die Festsetzung der Nebenabgaben nämlich insoweit keine eigenen Einwendungen geltend, sondern rügen die Höhe der Einkünfte, welche der Besteuerung zugrunde gelegt worden sind. 119

2. Soweit der Beklagte einen eingeschränkten Klageabweisungsantrag hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzung 2012 bis 2014 gestellt hat, war der Klage stattzugeben und die festgesetzte Einkommensteuer entsprechend zu reduzieren. Im Übrigen ist die Klage abzuweisen. 120

a) Entgegen der Ansicht der Kläger und des Beigeladenen sind die streitgegenständlichen Einkünfte aus dem Betrieb der Arztpraxis insgesamt dem Kläger als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit zuzurechnen. 121

- aa) Nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen der Einkommensteuer die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Steuerpflicht erzielt. Einkünfte erzielt der Steuerpflichtige in diesem Sinne dann, wenn er den Tatbestand verwirklicht, an den das Einkommensteuergesetz die Entstehung der Steuer knüpft (Weber-Grellet, in Schmidt, EStG, 41. Auflage, § 2 Rz. 19). Im Fall des § 18 EStG ist das diejenige Person, welche die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt, also selbstständig und nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht am Markt tätig wird (vgl. für § 15 EStG: BFH, Urteil vom 4. November 2004 – III R 21/02, BFHE 207, 321, BStBl II 2005, 168). Für die subjektive Zurechnung der Einkünfte ist es dabei maßgeblich, wer hinsichtlich der freiberuflichen Tätigkeit Unternehmerinitiative entfalten kann und insoweit ein Unternehmerrisiko trägt. Das ist grundsätzlich diejenige Person, nach deren Willen und auf deren Rechnung und Gefahr vorliegend das Unternehmen geführt wird. Auf die von den Beteiligten ausdrücklich gewählte Bezeichnung ihrer Rechtsbeziehungen kommt es dabei nicht an. Ob Unternehmerrisiko und -initiative bei einer Person vorliegen, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (zum Ganzen: BFH, Urteil vom 4. November 2004 – III R 21/02, BFHE 207, 321, BStBl II 2005, 168 mit weiteren Nachweisen (m.w.N.)). Ist eine Tätigkeit wesentlich durch den persönlichen Arbeitseinsatz geprägt und nicht kapitalintensiv, so kommt es nach der Rechtsprechung entscheidend auf das Merkmal der Unternehmerinitiative an (BFH, Urteil vom 4. November 2004 – III R 21/02, BFHE 207, 321, BStBl II 2005, 168, BFH, Urteil vom 4. November 1997 – VIII R 18/95, BFHE 185, 153, BStBl II 1999, 384, zur Handelsvertreterstätigkeit und BFH, Urteil vom 24. Juni 1976 IV R 173/74, BFHE 119, 265, BStBl II 1976, 643 zur Maklertätigkeit). 122
- Nach diesen Kriterien sind auch Fälle offener und verdeckter Stellvertretung sowie Treuhandverhältnisse zu entscheiden. In diesen Fällen ist der Vertretene bzw. Treugeber Unternehmer, sofern das Unternehmen auf seine Rechnung und seine Gefahr betrieben wird und er dem Vertreter bzw. Treunehmer gegenüber weisungsberechtigt ist (BFH, Urteil vom 17. Mai 2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839; BFH, Urteil vom 4. November 2004 – III R 21/02, BFHE 207, 321, BStBl II 2005, 168, jeweils m.w.N.). 123
- Verträge unter nahen Angehörigen, wozu auch das Verhältnis zwischen Gesellschaft und Alleingesellschafter gehört, müssen, um steuerlich anerkannt zu werden, zivilrechtlich wirksam, klar und eindeutig sowie fremdüblich sein und tatsächlich durchgeführt werden (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 41. Aufl., § 2 Rn. 56 m.w.N.; Loschelder in Schmidt, EStG, 41. Aufl., § 12 Rn. 20 bis 31). 124
- bb) Unter Zugrundelegung dieser Kriterien sind die Einkünfte aus der Arztpraxis dem Kläger und nicht der Beigeladenen zuzurechnen. Denn beim Kläger liegen sowohl Unternehmerrisiko als auch Unternehmerinitiative vor. 125
- aaa) Der Senat ist – weiterhin – der Auffassung, dass demjenigen, in dessen Namen die Behandlungsverträge geschlossen werden und der gegenüber den Patienten als Praxisinhaber auftritt, die Einkünfte – sofern kein Fall der verdeckten Stellvertretung bzw. Treuhand vorliegt – zuzurechnen sind. Dieser Person kommt Unternehmerrisiko als auch Unternehmerinitiative zu. Unternehmerrisiko besteht allein deshalb, weil der Vertragspartner der Behandlungsverträge ein unbeschränktes persönliches Haftungsrisiko eingeht. Dies gilt auch dann, wenn er im Innenverhältnis oder aufgrund einer Zusage eines Dritten (z.B. einer Versicherung) von einer Haftungsinanspruchnahme freigestellt wird, weil regelmäßig ungewiss ist, ob sich ein solcher Rückgriffsanspruch tatsächlich realisieren lässt (vgl. BFH, Urteil vom 4. November 2004 – III R 21/02, BFHE 207, 321, BStBl II 2005, 168, Rz. 17). Die 126

Unternehmerinitiative ergibt sich im Rahmen der ärztlichen Tätigkeit ganz wesentlich aus der Behandlung der Patienten in eigenem Namen sowie aus der fachlichen Führung des angestellten Personals.

bbb) Der Senat ist davon überzeugt, dass vorliegend die Behandlungsverträge sowie die sonstigen Verträge mit Patienten bzw. Teilnehmern an der ...schulung und der Ausbildung, aus denen die Praxiseinnahmen generiert werden, mit dem Kläger persönlich und nicht mit der Beigeladenen geschlossen werden. 127

Zum Abschluss eines Behandlungsvertrags sind zivilrechtlich nach § 145 ff. BGB übereinstimmende Willenserklärungen erforderlich. Die zum Vertragsschluss führenden empfangsbedürftigen Willenserklärungen sind nach §§ 133, 157 BGB nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung der Verkehrssitte danach auszulegen, wie die Erklärung von denen verstanden werden musste, für die sie bestimmt waren (objektiver Empfängerhorizont, im Einzelnen: Singer, in Staudinger, BGB, 2021, § 133 Rz. 18 m.w.N.). Wenn im Fall der Stellvertretung der Wille in fremdem Namen zu handeln, nicht erkennbar hervortritt, so kommt nach § 164 Abs. 2 BGB der Mangel des Willens im eigenen Namen zu handeln nicht in Betracht, der Vertragsschluss erfolgt also im eigenen Namen des Vertreters. 128

Vorliegend sind danach jedenfalls die auf einen Abschluss eines Behandlungsvertrages gerichteten Willenserklärungen der Patienten bzw. deren vertretungsberechtigter Eltern dahingehend auszulegen, dass diese auf einen Vertragsschluss mit dem Kläger und nicht mit der Beigeladenen gerichtet waren. Die Verträge mit den Patienten sind daher – nach zumindest konkludenter Annahme durch den Kläger bzw. des Praxispersonals durch Beginn der Behandlung – mit dem Kläger geschlossen worden. 129

Gerade bei einem Behandlungsvertrag mit einem Arzt in einer niedergelassenen Praxis kommt es dem Patienten in der Regel darauf an, ein Vertragsverhältnis mit dem gewählten Arzt zu schließen, der die Behandlungsleistung persönlich erbringen soll. Anders ist dies regelmäßig nur dann, wenn sich aus den Umständen für den Patienten ausdrücklich etwas anderes ergibt, beispielsweise, wenn der behandelnde Arzt ausdrücklich als Angestellter auftritt. In diesem Fall kommt der Behandlungsvertrag aber auch nicht zwingend mit dem Arbeitgeber des Angestellten zustande, sondern mit demjenigen, in dessen Namen der Angestellte auftritt. Damit die Willenserklärungen der Patienten als Willenserklärungen auf Abschluss eines Behandlungsvertrags mit der Beigeladenen und nicht mit dem Kläger persönlich ausgelegt werden könnten, müsste die Praxis klar und eindeutig unter dem Namen der Beigeladenen in einer Form nach außen auftreten würde, welche für die Patienten klar herausstellen würde, dass die Beigeladene und nicht der Kläger ihr Vertragspartner werden soll. Dies gilt insbesondere, weil es der Senat für nahezu ausgeschlossen hält, dass die Patienten ohne einen solchen erkennbar eindeutigen Außenauftritt bewusst einen Behandlungsvertrag mit einer englischen Limited schließen wollten, die über keine Zulassung (z.B. als MVZ oder Krankenhaus) verfügt und für den Fall eines Behandlungsfehlers nur über ein Haftungssubstrat in Höhe von ... Pfund verfügt. 130

Nach den Feststellungen des Gerichts verfügt die Praxis über einen solchen Außenauftritt nicht. Vielmehr legt der dem Senat bekannte Außenauftritt gegenüber Patienten (Türschild, Internetauftritt, Anmeldebögen) aus deren Sicht eher nahe, dass Vertragspartner der Patienten der Kläger persönlich werden soll. 131

Zwar verfügte die Praxis jedenfalls in den späteren Streitjahren über ein Türschild, auf dem auch ein grün-schwarzes Logo „B Ltd.“ aufgedruckt war, welches auch auf diversen Praxisformularen verwendet wurde. Daraus allein ergibt sich aber nicht hinreichend klar, dass 132

Vertragspartner die Beigeladene werden sollte. Denn neben dem bloßen Logo findet sich auf dem Türschild die Angabe „Ärzte für...“ sowie der Name des Klägers und der Name der damals angestellten Ärztin mit dem Hinweis auf deren Anstellungsverhältnis. Beim Kläger findet sich kein Zusatz, der auf dessen Position als Director oder Geschäftsführer hinweisen würde. Für den Betrachter bleibt daher im Wesentlichen unklar, welchen Erklärungswert das aufgedruckte Logo „B“ hat, beispielsweise, ob es sich um die Firma der Einzelpraxis des Klägers, um ein weiteres im Haus angesiedeltes Unternehmen oder lediglich um einen Kooperationspartner des Klägers handelt.

Auch hinsichtlich des übrigen Praxisauftritts ergibt sich Vergleichbares: Auf der Internetseite der Praxis (www.) war bis jedenfalls Januar 2014 kein Hinweis auf die Beigeladene zu finden (siehe die gespeicherten dieser Webseite Versionen auf www., Bl. 833 ff. d.A.). Ab jedenfalls Ende 2014 bis heute, findet sich zwar auf der Startseite das gleiche Logo wie auf dem Türschild, im Übrigen wird die Beigeladene auf der Internetseite jedoch nicht erwähnt. Zudem ist auf der Startseite neben diesem – nicht weiter erklärten – Logo ein Bild des Klägers (in den Jahren 2014 bis 2016 ein Bild des Klägers gemeinsam mit der angestellten Ärztin) der Name des Klägers in Fettdruck (in den Streitjahren 2014 bis 2016 auch jener der angestellten Ärztin) sowie die Kontaktdaten zu sehen. Im Impressum bzw. unter „Kontaktinformationen“ wird ausschließlich auf den Kläger verwiesen. Die Kopfzeile jeder Unterseite der Internetseite des Klägers lautet „H; ...1“ bzw. lautete „H1; ...1“. Auf den – aktuell – über die Internetseite abrufbaren Anmeldebögen für ..., die nach Auffassung des Senats indizielle Bedeutung für das Auftreten auch in den Streitjahren haben können, ist ebenfalls in der oberen linken Ecke das Logo der Beigeladenen aufgedruckt. Darunter heißt es aber „H1; ...1“. Rechts im Briefkopf wird zudem ausschließlich der Name des Klägers wiedergegeben. Am Ende des Dokuments dankt der Kläger – ohne Vertretungszusatz – für die Mithilfe. Der Name der Beigeladenen findet sich in den Formularen ansonsten nicht. 133

Im Ergebnis ebenfalls kein eindeutiger Hinweis auf die Beigeladene als Vertragspartner findet sich im Hinblick auf die ...schulung. Das auch heute noch von der Internetseite der Praxis (www.) abrufbare Formular (siehe dazu bereits Urteil in der Sache 9 K, S. 24 f.) weist im Kopf ebenfalls fett gedruckt den Kläger und die damals angestellte Ärztin auf. Ferner findet sich das Logo der Beigeladenen, welches aber unmittelbar unterschrieben ist mit der Kurzbezeichnung der Praxis „H1; ...1“. Im Text ist sodann zwar von einer „B-...schulung“ die Rede und als Veranstaltungsort ist die „B ltd.; H1; ...1“ angegeben, die Anmeldung mit dem enthaltenen Anmeldeformular ist aber ausschließlich an den Kläger zu richten. Auch hierdurch wird den Teilnehmern nicht bewusst, dass ein Vertragsschluss mit einer englischen Limited von dem Kläger vorgesehen sein könnte, so dass sie keine entsprechende Willenserklärung abgeben. Der gesamte Auftritt gegenüber Patienten legt somit ganz überwiegend den Eindruck nahe, dass es sich um die „Praxis H“ handelt. 134

Im Hinblick auf die Kassenpatienten gilt ergänzend, dass die Patienten nach Auffassung des Senats ausschließlich mit dem Kläger als Vertragsarzt der gesetzlichen Krankenversicherung bzw. Inhaber der Kassenzulassung den Behandlungsvertrag schließen wollten. Denn nur als Vertragsarzt ist dieser an der kassenärztlichen Versorgung beteiligt und erbringt gegenüber den gesetzlich Versicherten im Rahmen des Sachleistungsprinzips (§ 2 Abs. 1 SGB V) nach Vorzeigen der Gesundheitskarte für die Patienten unmittelbar kostenlose Versicherungsleistungen. Zwar könnten die Patienten auch mit anderen Personen zivilrechtlich wirksame Behandlungsverträge schließen, welche – wie unstreitig die Beigeladene – nicht über eine Kassenarztzulassung verfügen. Dies werden sie in der Regel aber nicht wollen, weil in diesem Fall die Kostenübernahme durch die gesetzlichen Krankenkassen nicht erfolgen könnte, zumindest nicht sichergestellt wäre. 135

- Die Kläger haben zu den Umständen des Vertragsschlusses hinsichtlich der Patientenverträge nichts näher vorgetragen, aus dem sich etwas anderes ergeben könnte, obwohl ihnen jedenfalls aufgrund des Urteils des Senats vom 14. Oktober 2015 in der Sache 9 K und insbesondere aufgrund des Beschlusses vom 22. August 2016 in der Sache 9 V, der die hier vorliegenden Streitjahre betraf, bewusst war oder zumindest hätte sein müssen, dass der Frage, wer Vertragspartner der Patienten/Teilnehmer, erhebliche Bedeutung zukommt. Dennoch haben sie auch nach Ergehen des Beschlusses und der Aufforderung des Berichterstatters, Unterlagen vorzulegen, aus denen sich ergibt, dass die Beigeladene die Praxis betrieben hat, weder näher zu den Umständen des Vertragsschlusses vorgetragen, noch Nachweise für einen Vertragsschluss zwischen Beigeladener und Patienten vorlegt. 136
- ccc) Unternehmerinitiative des Klägers ergibt sich darüber hinaus auch aus dem eigenen Vortrag der Kläger in der Klageschrift. So habe der Kläger – und nicht die Beigeladene – nach der behaupteten Übertragung des Betriebs auf die Beigeladene den Praxisbetrieb umorganisiert und das Dienstleistungsangebot auf Bereiche erweitert, die es zuvor nicht gegeben habe (z.B. Vortrag der Kläger auf Seite der 8 der Klageschrift vom 00.00.2016). 137
- ddd) Das Unternehmerrisiko liegt, auch soweit sich dieses nicht aus dem Haftungsrisiko ergibt, beim Kläger. Der wesentliche Teil der Einnahmen der Praxis von jedenfalls mehr als 75 % – in den meisten Streitjahren sogar zu mehr als 80 % – stammt aus der Behandlung gesetzlich Versicherter. Über diese Einnahmen kann der Kläger unmittelbar verfügen, ohne hierbei Weisungen zu unterliegen. Dass er diese auf ein Konto der Beigeladenen auszahlen lässt, ist dabei unerheblich. Insbesondere kann beispielsweise der Beklagte in die Forderungen des Klägers gegen die kassenärztliche Vereinigung aufgrund privater Steuerschulden des Klägers vollstrecken, wie dies auch erfolgt. Zudem verfügt der Kläger nach eigenem Vortrag über die Mittel der Beigeladenen auch dergestalt, dass er sich selbst Honorare zahlt, wobei er eine vertragliche Vereinbarung hierzu nicht vorgelegt hat. Faktisch verfügt daher der Kläger frei über die Mittel auf die auf den Namen der Beigeladenen auf Bankkonten vorgehaltenen Geldbeträge, so dass ihm der Geschäftserfolg unmittelbar zu Gute kommt. 138
- eee) Darauf, auf wessen Namen die Praxisausgaben getätigt werden und wer die Arbeitsverträge mit den Mitarbeitern geschlossen hat, kommt es im Rahmen der Zurechnung der Einkünfte nicht entscheidend an (vgl. auch BFH, Urteil vom 4. November 2004 – III R 21/02, BFHE 207, 321, BStBl II 2005, 168, Rz. 21). 139
- Ebenfalls nicht entscheidend ist, nach Auffassung des Senats, ob im Jahr 2006 eine steuerlich anzuerkennende Übertragung der damals bestehenden Arztpraxis auf die Beigeladene erfolgt ist. Denn selbst wenn damals eine Übertragung erfolgt sein sollte, steht dies der Zurechnung von Einkünften in den Streitjahren zum Kläger nicht entgegen, wenn dieser nicht erkennbar unter fremdem Namen gegenüber den Patienten auftritt. 140
- cc) Eine andere Zurechnung ergibt sich auch nicht aus dem von den Klägern und dem Beigeladenen vorgetragenen Treuhandverhältnis. 141
- Unabhängig von der Frage, ob eine Arztpraxis bzw. die Fortführung von Vertragsverhältnissen überhaupt ein tauglicher Gegenstand eines Treuhandverhältnisses sein kann, und nicht vielmehr ein Fall der mittelbaren bzw. verdeckten Stellvertretung vorliegen könnte, was vorliegend offen bleiben kann, ist der Vortrag der Kläger hinsichtlich des Treuhandverhältnisses bereits unschlüssig. Zum einen wurde unter Vorlage der am 00.00.2014 schriftlich niedergelegten Vereinbarung vorgetragen, dass ein Treuhandverhältnis 142

hinsichtlich der auf den Namen des Klägers fortzuführenden Vertragsverhältnisse bestehe. Zum anderen wurde die Auffassung vertreten, dass das Treugut die Arztpraxis als solche sei. Ein etwaiges Treuhandverhältnis nur über die unter dem Namen des Klägers fortzuführenden Verträge ist allerdings von einem Treuhandverhältnis im Hinblick auf die vollständige Arztpraxis zu unterscheiden.

Ein Treuhandverhältnis über die gesamte Arztpraxis wurde darüber hinaus ebenfalls nicht schlüssig vorgetragen, jedenfalls aber nicht tatsächlich durchgeführt. Denn ein Treuhandverhältnis ist grundsätzlich gegeben, wenn ein gegenüber einem Treugeber weisungsgebundener Treunehmer im Hinblick auf ein ihm zu treuen Händen übergebenes Wirtschaftsgut in eigenem Namen, aber für fremde Rechnung verwaltet. Dies ist vorliegend hinsichtlich der Arztpraxis – sofern diese ein treuhandfähiges Wirtschaftsgut darstellen würde – nicht schlüssig vorgetragen. Denn die Kläger tragen parallel vor und belegen dies hinsichtlich zahlreicher Betriebsausgaben, dass die Beigeladene Verträge mit Dritten, insbesondere in Bezug auf die Praxisaufwendungen, schließe. Im Rahmen eines Treuhandverhältnisses über die Arztpraxis, müsste der Kläger jedoch die für die Arztpraxis zu schließenden Verträge in eigenem Namen, aber für Rechnung der Beigeladenen schließen. Jedenfalls soweit der Vertragsschluss hinsichtlich der Praxisaufwendungen im Namen der Beigeladenen erfolgt, ist dies nicht der Fall, so dass eine tatsächliche Durchführung eines Treuhandverhältnisses über die Arztpraxis bereits nicht vorgetragen ist und auch nicht erfolgt.

Unabhängig davon fehlt es hinsichtlich eines Treuhandverhältnisses an der Arztpraxis an einer schriftlichen oder anders nachgewiesenen vorherigen Vereinbarung. Ein Treuhandverhältnis über die Arztpraxis ergibt sich insbesondere gerade nicht aus der vorgelegten schriftlichen Vereinbarung vom 00.00.2014, deren vorheriger mündlicher Abschluss unter Beweis gestellt wurde. Vielmehr bezieht sich das darin erwähnte „Treuhandverhältnis“ ausschließlich auf einzelne (bestehende) Verträge, die noch unter dem Namen des Klägers fortgeführt werden müssen, und damit nicht auf die Arztpraxis als solche.

Auch wenn man ein – aufgrund des oben genannten Widerspruchs nicht schlüssig vorgetragenes – Treuhandverhältnis über die auf den Namen des Klägers fortzuführenden Vertragsverhältnisse annehmen würde, würde sich daraus keine anderweitige Zurechnung der Einkünfte ergeben. Nach Auffassung des Senats ist für die Zurechnung der Einkünfte insbesondere entscheidend, wer durch die Behandlungsverträge mit den Patienten gebunden ist (siehe oben unter bb). Die in den Streitjahren geschlossenen Behandlungsverträge werden von der vorgenannten Vertragsklausel jedoch nicht erfasst, unter anderem weil es sich hierbei nicht um fortgeführte Verträge, sondern um jeweils im Rahmen der jeweiligen Behandlung neu abgeschlossene Verträge handelt.

Letztlich scheiterte die Zurechnung der Einkünfte zur Beigeladenen über ein Treuhandverhältnis, wenn dieses schlüssig vorgetragen wäre, ebenso wie die Zurechnung der Einkünfte zur Beigeladenen über die Annahme einer mittelbaren Stellvertretung auch daran, dass der Kläger bei der Ausübung seiner (laut Vortrag treuhänderischen) Tätigkeit nicht den Weisungen der Beigeladenen unterliegt und die Beigeladene auch sonst keine derart beherrschende Stellung einnimmt, dass sie wirtschaftlich die Rechte und Pflichten aus dem Vertragsverhältnis trägt (vgl. zum Erfordernis der Weisungsgebundenheit des mittelbaren Stellvertreters/Treunehmers und der beherrschenden Stellung des Treugebers BFH, Urteil vom 17. Mai 2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839; BFH, Urteil vom 4. November 2004 – III R 21/02, BFHE 207, 321, BStBl II 2005, 168, jeweils m.w.N. sowie BFH, Urteil vom 27. Januar 1992 – IX R 269/87, BStBl II 1994, 615; Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 27. Februar 2013 – 8 K 1409/12, juris). Eine Weisungsgebundenheit des Klägers

ist weder vorgetragen, noch in dem vorgelegten, am 00.00.2014 niedergelegten Vertrag vereinbart, noch sonst erkennbar. Dies gilt sowohl für die Ausübung der ärztlichen Tätigkeit als auch für die Organisation der Praxis. Soweit die Kläger vortragen, der Kläger habe seine wirtschaftliche Machtstellung im Betrieb aus seiner zivilrechtlichen Stellung als Geschäftsführungsorgan der Beigeladenen, ergibt sich daraus keine Weisungsgebundenheit des Klägers als – nach eigenem Vortrag – unter fremder Rechnung handelnden Person. Selbst im Falle der entsprechenden formalen Vereinbarung einer Weisungsgebundenheit hätte der Senat vorliegend Zweifel an deren steuerlicher Anerkennung. Denn die Willensbildung bei der Beigeladenen obliegt allein dem Kläger als deren Alleingesellschafter und Geschäftsorgan. Im Falle einer weisungsabhängigen Tätigkeit des Klägers für Rechnung der Beigeladenen würde daher letztlich der Kläger über den Gebrauch und die Ausgestaltung der Weisungen entscheiden.

dd) Anders als die Kläger und die Beigeladene meinen, steht § 158 AO der Zurechnung der Einkünfte zum Kläger nicht entgegen. Insbesondere steht aufgrund der von der Beigeladenen vorgelegten Jahresabschlüsse der Beigeladenen nicht nach § 158 AO fest, dass dieser die Einkünfte zuzurechnen sind. Denn nach § 158 AO sind lediglich die Buchführung und Aufzeichnung des Steuerpflichtigen der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. § 158 greift damit nur bei Buchführungen des Steuerpflichtigen selbst – hier also des Klägers – und nicht bei der Buchführung Dritter – hier der Beigeladenen. Zudem besteht vorliegend Anlass, die sachliche Richtigkeit der Buchführung der Beigeladenen zu beanstanden, weil darin jedenfalls die Einnahmen erfasst sind, die richtigerweise dem Kläger zuzurechnen sind. Auch die Buchführungen des Klägers sind der Besteuerung nicht zugrunde zu legen. Denn auch hier besteht Anlass, deren sachliche Richtigkeit zu beanstanden, weil die dem Kläger zuzurechnenden Einnahmen hierin nicht (ursprüngliche Buchführung) bzw. nicht vollständig (alternative Buchführung, die nur die Kassenumsätze erfasst) erfasst sind. 147

ee) Eine Mitunternehmerschaft zwischen dem Kläger und der Beigeladenen lag nicht vor. Es ist nicht feststellbar, dass die Beigeladene Mitunternehmerinitiative hatte und ein nennenswertes Mitunternehmerrisiko getragen hätte. Auf die diesbezüglichen Ausführungen im Senatsurteil vom 14. Oktober 2015 – (S. 27 f.) wird Bezug genommen. 148

b) Hinsichtlich der Höhe der Steuerfestsetzung sind die Kläger durch die angefochtenen Steuerfestsetzungen jedenfalls nicht in ihren Rechten verletzt, soweit die Steuer nicht entsprechend des eingeschränkten Klageabweisungsantrags des Beklagten herabzusetzen ist. Die vom Beklagten erfolgte Schätzung der Einkünfte des Klägers aus freiberuflicher Tätigkeit ist jedenfalls nicht zum Nachteil der Kläger rechtswidrig. 149

aa) Die dem Kläger aus dem Betrieb der Arztpraxis zuzurechnenden Einkünfte sind nach den §§ 162 Abs. 1 und 2, 158 AO zu schätzen. Eine der Höhe nach der Besteuerung nach § 158 AO zugrunde zu legende Buchführung liegt nicht vor (siehe zuvor unter IV. 3. a) dd)). Weitere durchgreifende Erwägungen, die einer Schätzung dem Grunde nach entgegenstehen würden, bestehen nicht. 150

bb) Der Senat hat ebenfalls keine Bedenken gegen die vom Beklagten zuletzt angewandte Schätzungsmethode, die auch den Prüfungsberechnungen zugrunde liegt, auf die der Beklagte seinen eingeschränkten Klageabweisungsantrag stützt, und damit gegen die Schätzung des Beklagten der Höhe nach. 151

aaa) Im Ausgangspunkt berücksichtigt der Beklagte die von der Beigeladenen in ihrer Buchführung erfassten Gesamteinnahmen. Da dem Kläger die Einkünfte aus der gesamten 152

Praxis zuzurechnen sind, bestehen hiergegen keine Bedenken. Es ist auch nicht ersichtlich, dass diese Einnahmen unvollständig erfasst oder überhöht angesetzt werden. Die Einnahmen aus der Behandlung von Kassenpatienten sind zudem durch die Vorlage der entsprechenden Abrechnungen der Kassenärztlichen Vereinigung F nachgewiesen.

bbb) Die Einkünfte des Klägers schätzt der Beklagte in Anlehnung an die Berechnung des Senats im Beschluss vom 22. August 2016 (Az. 9 V) mit 30 % dieser Einnahmen, berücksichtigt also pauschal Betriebsausgaben in Höhe von 70 % der Einnahmen. Dieses Vorgehen erachtet der Senat vorliegend auch in der Hauptsache für zulässig. Insbesondere sind die in den Jahresabschlüssen der Beigeladenen aufgeführten Aufwendungen jedenfalls nicht unverändert beim Kläger als Betriebsausgaben anzusetzen. Zum einen können einzelne Aufwendungen der Beklagten wie beispielsweise die Pensionsrückstellungen, die Honorare an den Kläger und Aufwendungen, welche die Limited als solche betreffen (z.B. Kosten für Handelsregistermeldungen), nicht als Betriebsausgaben im Rahmen der freiberuflichen Tätigkeit des Klägers herangezogen werden. Zum anderen ist die Zusammensetzung der in dem Jahresabschluss der Beigeladenen aufgelisteten Werte nicht im Einzelnen überprüfbar, insbesondere auch deshalb, weil die Kläger und die Beigeladene auch nach Anforderung durch das Gericht die Kontenblätter zu einzelnen Konten nicht vorgelegt haben. In einer solchen Situation erachtete der Senat eine pauschale Schätzung wie vom Beklagten vorgenommen jedenfalls als zulässig, zumal sich das Schätzergebnis auch mit den Daten des statistischen Bundesamtes zu der Ertragssituation von Arztpraxen deckt (vgl. oben unter II. 1.).

ccc) Anders als die Kläger im Rahmen der „alternativen Buchführung“ meinen, sind die Aufwendungen des Beigeladenen auch nicht deshalb unverändert zu berücksichtigen, weil der Kläger mit diesen zu belasten ist. Eine solche Belastung würde bedingen, dass sich der Kläger im Vorhinein entweder zur Übernahme der Kosten verpflichtet hat oder z.B. einen Vertrag über die Zurverfügungstellung von Praxisdienstleistungen mit der Beigeladenen abgeschlossen hätte. Verträge unter nahen Angehörigen, wozu auch das Verhältnis zwischen Gesellschaft und Alleingesellschafter gehört, müssen jedoch, um steuerlich anerkannt zu werden, zivilrechtlich wirksam, klar und eindeutig sowie fremdüblich sein und tatsächlich durchgeführt werden (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 41. Aufl., § 2 Rn. 56 m.w.N.; Loschelder in Schmidt, EStG, 41. Aufl., § 12 Rn. 20 bis 31). Ein derartiges Vertragsverhältnis ist vorliegend weder vorgetragen noch ersichtlich. Behauptet ist vielmehr eine bloße nachträgliche Belastungsanzeige unklaren Inhalts. Der Kläger hat vorliegend zudem nicht auf Abrechnungen der Beigeladenen für solche im Vorhinein vereinbarten Leistungen gezahlt. Vielmehr hat er jedenfalls die kassenärztliche Vereinigung schlicht angewiesen, sämtliche Vergütungen auf ein Konto der Beigeladenen zu zahlen. Da ein im Voraus geschlossenes Vertragsverhältnis nicht einmal vorgetragen ist, kann dieses auch nicht auf dessen tatsächliche Durchführung und Fremdüblichkeit geprüft werden.

ddd) Entgegen der Ansicht der Kläger sind im Rahmen der Schätzung als weitere Betriebsausgaben keine Schadenersatzansprüche der Beigeladenen bzw. Rückstellungen hierfür zu berücksichtigen. Nach Auffassung des Senats bestehen solche Schadenersatzansprüche nicht. Selbst wenn der am 00.00.2014 schriftlich niedergelegte Vertrag zivilrechtlich und steuerlich wirksam bereits mit Wirkung zum 1. Januar 2006 bzw. 1. Juli 2006 geschlossen worden wäre, so ergibt sich hieraus kein Wettbewerbsverbot des Klägers oder eine anderweitige Pflicht des Klägers, keine freiberufliche Tätigkeit auszuführen. Unabhängig davon ist aufgrund der Stellung des Klägers als Director der Beigeladenen davon auszugehen, dass die Beigeladene um die Tätigkeiten des Klägers wusste und diese daher zumindest konkludent genehmigt hat. Zudem ist nicht vorgetragen, dass etwaige

Schadenersatzansprüche bis zum Ablauf der für sie geltenden zivilrechtlichen Verjährungsfrist, geltend gemacht worden sind.

eee) Die weiteren Rückstellungen bzw. der Aufwand, der laut Steuererklärung des Klägers für die Streitjahre für die „latente Fortführung“ der Arztpraxis verbucht worden ist, ist ebenso wie die Einnahmen aus Tantiemen im Rahmen der Schätzung nicht gesondert zu berücksichtigen. Bei den „Tantiemen“ ist – mangels näheren Vortrags der Kläger, die diesen trotz Nachfrage nicht ergänzt haben – davon auszugehen, dass es sich um hier nicht zu berücksichtigende Zahlungen der Beigeladenen an den Kläger handelt. Die übrigen Aufwendungen (z.B. für Rechts- und Beratungskosten) sind bereits in den geschätzten Gesamtaufwendungen enthalten. 156

cc) Eine eigene Schätzung des Senats auf Basis der vorgelegten Jahresabschlüsse der Beigeladenen führt nicht zu einem für die Kläger günstigeren Ergebnis. 157

aaa) Der Senat geht im Rahmen der Schätzung ebenfalls von den in den Jahresabschlüssen der Beigeladenen erfassten Einnahmen aus. 158

bbb) Im Rahmen der Schätzung kann hinsichtlich der Betriebsausgaben offen bleiben, ob diese – soweit die Verträge hinsichtlich der Aufwendungen etwa mit den Angestellten auf die Beigeladene lauten – überhaupt beim Kläger zu berücksichtigen sind. Denn nach Auffassung des Senats können auf Basis des Jahresabschlusses der Beigeladenen im Rahmen der Schätzung höchstens Betriebsausgaben des Klägers in dem sich aus der folgenden Tabelle ergebenden Umfang berücksichtigt werden. Eine weitere Kürzung von Betriebsausgaben würde sich aufgrund des Verböserungsverbotes im Ergebnis im vorliegenden Rechtsstreit nicht auswirken. 159

Streitjahr	2012	2013	2014	2015	2016	160
Betriebsausgaben lt. Jahresabschluss Beigeladene	...	...	...	...	...	
Kürzung „Aufwendungen für Versorgungszusagen“	- ...	- ...				
Kürzung „Fremdleistungen“	- ...	- ...	- ...	- ...	- ...	
Kürzung 50 % der Rechts- und Beratungsaufw.	- ...	- ...	- ...	- ...	- ...	
Kürzung „Geschäftswert“				- ...		
Kürzung 50 % „Reinigung“ und „Reparatur/Instandhaltung“				- ...		
Im Rahmen der Schätzung berücksichtigte Betriebsausgaben.	...	...	...	...	...	

(Beträge jeweils in Euro) 161

Dabei legt der Senat – zu Gunsten der Kläger – grundsätzlich die im Jahresabschluss der Beigeladenen erfassten Aufwendungen zugrunde, modifiziert diese aber wie aus der Tabelle ersichtlich aus folgenden Gründen. 162

Die laut Jahresabschluss berücksichtigten Aufwendungen für Versorgungszusagen des Klägers stellen in dessen Einzelunternehmen keine abzugsfähigen Betriebsausgaben dar und sind deshalb im Rahmen der Schätzung nicht zu berücksichtigen. Zudem findet sich in den Jahresabschlüssen ab 2014 in den Bilanzen keine Pensionsrückstellung mehr, ohne dass diese erkennbar gewinnwirksam aufgelöst worden wäre. Dies deutet jedenfalls auf eine fehlende ernstliche Durchführung einer (bislang nicht vorgelegten) Pensionszusage hin. 163

Die auf dem Konto „Fremdleistungen“ erfassten Beträge werden in den Jahren 2012 und 2013 in voller Höhe nicht berücksichtigt und in den Jahren 2014 bis 2016 nur in Höhe von jeweils ... Euro. Die (überwiegende) Nichtberücksichtigung der erfassten Beträge erfolgt – wie schon im Urteil zum Aktenzeichen 9 K – deshalb, weil nicht ausgeschlossen werden kann, dass über dieses Konto Zahlungen an den Kläger bzw. für dessen private Lebensführung erfasst worden sind. Die Kläger haben nämlich unter anderem im Verfahren 7 V vorgetragen, dass der Kläger Honorare erhalten hat, aber deren Verbuchung nicht offen gelegt. Zudem sollen Honorare bilanziell berücksichtigt worden sein, die – nach dem Vortrag der Kläger – aufgrund von Vollstreckungsmaßnahmen nicht an diesen ausgezahlt werden konnten. Auch ist unklar, wie die aus den Abrechnungen der Kassenärztlichen Vereinigung erkennbaren Zahlungen an Dritte, wobei es sich insbesondere um Zahlungen auf Vollstreckungsmaßnahmen gegenüber dem Kläger als Forderungsinhaber gehandelt haben dürfte, berücksichtigt worden sind. Es liegt nahe, dass dies über das Konto „Fremdleistungen“ erfolgt ist, zumal für im Rahmen einer Praxis übliche Fremdarbeiten noch ein weiteres Konto „Fremdarbeiten“ in den Jahresabschlüssen der Beigeladenen enthalten ist. Kontenblätter für diese Konten wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt, so dass eine Prüfung der Zusammensetzung der auf dem Konto „Fremdleistungen“ erfassten Beträge nicht möglich war. In den Jahren 2014 bis 2016 hält der Senat es allerdings für geboten, die „Fremdleistungen“ nicht insgesamt zu streichen, weil auf dem Konto „Fremdarbeiten/KV-Verwaltungskosten“ in diesen Jahren lediglich Beträge zwischen ... Euro und ... Euro erfasst wurden, welche sich bereits etwa mit den Verwaltungskosten der kassenärztlichen Vereinigung erklären lassen. In den Jahren 2012 und 2013 sind dort hingegen Aufwendungen in Höhe von ... Euro bzw. ... erfasst worden. Im Rahmen der Schätzung wird daher davon ausgegangen, dass auf dem Konto „Fremdleistungen“ zum Teil auch Fremdleistungen Dritter erfasst wurden, die der Senat auf Grundlage der Differenz zwischen den Werten auf dem Konto „Fremdarbeiten“ in den Jahren 2012 und 2013 zu den Folgejahren auf jährlich ... Euro schätzt. 164

Die erfassten Rechts- und Beratungskosten berücksichtigt der Senat im Rahmen der Schätzung nur zu 50 % als Betriebsausgaben des Klägers. Denn auch bei der Beigeladenen – die unabhängig von der Zurechnung der Einkünfte als Rechtsperson weiter besteht – können Rechts- und Beratungskosten anfallen. In welcher Höhe dies der Fall ist, ist unklar. Trotz Aufforderung wurden entsprechende Kontenblätter, aus denen sich die Zusammensetzung der Beträge ergeben könnte, nicht vorgelegt. Aufgrund der Berücksichtigung der Hälfte der in der Bilanz der Beigeladenen aufgeführten Rechts- und Beratungskosten werden weitere Rechts- und Beratungskosten beim Kläger im Rahmen der Schätzung nicht berücksichtigt, um eine Doppelerfassung zu vermeiden. Dies betrifft insbesondere die in der Einkommensteuererklärung des Klägers für den „latent fortgeführten“ Betrieb hierfür gebildeten Rückstellungen. 165

Die im Jahresabschluss der Beigeladenen für 2015 erfassten, ungewöhnlich hohen Aufwendungen auf den Konten „Reinigung“ (... Euro) und „Reparatur/Instandhaltung BGA“ (... Euro) können ohne weiteren Vortrag der Kläger hierzu ebenfalls höchstens zur Hälfte im Rahmen der Schätzung berücksichtigt werden. Ob diese noch weiter zu reduzieren wären, 166

braucht vorliegend mangels möglicher Auswirkung im Ergebnis nicht entschieden werden.

Eine Minderung bzw. Abschreibung eines Firmen- oder Geschäftswertes kommt bei den Einkünften des Klägers aus freiberuflicher Tätigkeit nicht in Betracht, so dass dieser Betrag nicht zu berücksichtigen ist. 167

Die vom Kläger im Rahmen dessen Einkommensteuererklärung erfassten Rückstellungen für Zinsen sind nicht zu berücksichtigen, weil trotz Nachfrage unter anderem des Beklagten nicht näher erläutert wurde, wofür und auf welcher rechnerischen Grundlage diese gebildet worden sind. 168

ccc) Hieraus ergeben sich geschätzte, dem Kläger zuzurechnende Einkünfte, die jedenfalls nicht die folgenden Beträge unterschreiten: 169

Streitjahr	2012	2013	2014	2015	2016
Geschätzte Betriebseinnahmen	...	...	...	...	...
Geschätzte Betriebsausgaben	...	...	...	...	...
Dem Kläger zuzurechnende Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit	...	...	...	...	...

 170

(Beträge jeweils in Euro) 171

Auch diese – über den vom Beklagten angesetzten Beträge liegenden – Werte sind im Ergebnis, auch bei Abgleich mit den vom Statistischen Bundesamt ermittelten Durchschnittswerten plausibel und möglich (vgl. unter II.1). Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass im Jahr 2013 ausweislich der vorgelegten Abrechnungen der kassenärztlichen Vereinigung eine erhebliche Nachzahlung für die Jahre 2005 bis 2008 in Höhe von ... Euro abzgl. der hierauf entfallenden Kosten der kassenärztlichen Vereinigung erfolgt ist, die ausweislich einer handschriftlichen Notiz auf der vorgelegten Abrechnung auf einen Rechtsstreit zurückzuführen ist (Bl. 299 d.A.). Die Tätigkeit der angestellten Ärztin ab Mitte 2014 spiegelt sich in höheren Betriebseinnahmen wieder, die auch in den gestiegenen Fallzahlen laut der Abrechnung der kassenärztlichen Vereinigung erkennbar sind und zu gestiegenen Einkünften führen. 172

bb) Soweit der Beklagte in den angefochtenen Bescheiden 2015 und 2016 bzw. in den Prüfberechnungen für die Jahre 2012 bis 2014, die seinem eingeschränkten Klageabweisungsantrag zugrunde liegen und denen der Senat durch die aus dem Tenor ersichtliche Reduzierung der Steuer folgt, im Übrigen Besteuerungsgrundlagen abweichend von den Steuererklärungen der Kläger berücksichtigt hat, ist dies nicht rechtswidrig. 173

aaa) Soweit der Beklagte übermittelte Krankenversicherungsaufwendungen des Klägers sowie zusätzliche Abschreibung beim Vermietungsobjekt der Klägerin berücksichtigt hat, bestehen hiergegen keine Bedenken. Im Übrigen wirkt sich beides zu Gunsten der Kläger aus. 174

bbb) Soweit der Beklagte bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit der Klägerin im Streitjahr 2013 die vom Arbeitgeber übermittelten Werte und nicht die erklärten Werte 175

berücksichtigt hat, ist dies nach Auffassung des Senats zutreffend. Dass in der Anlage N im Jahr 2013 exakt die gleichen Beträge erklärt worden sind, lässt insbesondere aufgrund Veränderungen im Bereich des Lohnsteuerabzugs nur mit einem Übertragungsfehler bei Erstellen der Steuererklärungen erklären. Die für das Jahr 2013 übermittelten Werte sind hingegen plausibel. Einwendungen gegen deren Berücksichtigung haben die Kläger auch nicht vorgetragen.

Die geltend gemachten Fortbildungskosten der Klägerin im Jahr 2014 können mangels Nachweises ebenfalls nicht anerkannt werden. 176

ccc) Soweit der Beklagte die erstattete und gezahlte Kirchensteuer entsprechend der ihm vorliegenden Werte berücksichtigt hat, haben die Kläger hiergegen ebenfalls keine näheren Einwendungen geltend gemacht. In 2012 wurden ... Euro mehr gezahlte Kirchensteuer als in der Steuererklärung geltend gemacht berücksichtigt. Im Jahr 2013 war in der Steuererklärung bzgl. der gezahlten Kirchensteuer der Wert aus dem Vorjahr übernommen worden (... Euro), was die Kläger nicht näher erläutert haben. Mangels entsprechendem Vortrag der Kläger trotz entsprechender Hinweise des Beklagten, vermag der Senat diesem Wert nicht zu folgen. 177

ddd) Soweit die Kläger für die Klägerin höhere (nicht vom Arbeitgeber übermittelte) Zusatzbeiträge zur Krankenversicherung sowie Kosten für eine Basisabsicherung geltend gemacht haben, haben die Kläger die entsprechenden Aufwendungen nicht nachgewiesen. Soweit der Beklagte im Jahr 2013 eine von der Krankenversicherung übermittelte Beitragsrückerstattung berücksichtigt hat, haben die Kläger hiergegen jedenfalls keine Einwendungen geltend gemacht. 178

eee) Soweit der Beklagte in den Streitjahren 2015 und 2016 abweichend von der Erklärung entsprechend einer ihm vorliegenden Mitteilung der Rentenversicherung Bund bei der Klägerin eine Leibrente als steuerpflichtige Einkünfte berücksichtigt hat, haben die Kläger hierzu auch nichts Näheres vorgetragen, woraus sich die Nichtberücksichtigung dieser Leibrente ergeben könnte. Da die Klägerin im Streitjahr 2015 wesentlich geringere und im Jahr 2016 nur geringfügige Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit erklärt hat, ist ein Rentenbezug auch im Übrigen plausibel. 179

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO und § 137 Satz 1 FGO. Soweit die Kläger obsiegt haben, betrifft dies ausschließlich die Einkommensteuerfestsetzungen 2012 bis 2014. Für diese Jahre haben die Kläger nachträglich die Einkommensteuererklärungen abgegeben und erst nach Erlass der Einspruchsentscheidung im April 2016 die Umsatzzahlen der Beigeladenen, die zu einer Reduzierung der Schätzung des Beklagten geführt haben, benannt. 180

Ein Kostenausspruch (auch) zulasten der Beigeladenen hatte vorliegend nicht zu erfolgen. Die Beigeladene hat in der mündlichen Verhandlung zwar einen Sachantrag gestellt. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um einen Antrag im Sinne des § 135 Abs. 3 FGO, der zu einer Kostenauflegung zulasten der Beigeladenen führt. Denn ein „Antrag“ im kostenrechtlichen Sinne, der zu einem Kostenrisiko führt, liegt nur dann vor, wenn dieser das Gericht zu einer sonst nicht erforderlichen Entscheidung oder anderen gerichtlichen Maßnahme zwingt. Dies ist dann nicht der Fall, wenn sich der Antrag im Rahmen des Antrags eines Hauptbeteiligten hält (Morsch, in: HHSp., § 135 FGO Rz. 61; BFH, Urteil vom 11. November 2010 – IV R 17/08, BFHE 232, 28, BStBl. II 2011, 716 m.w.N.; s.a. BFH, Beschluss vom 20. Juli 2021 – VIII R 21/18, juris, Rz. 8). Dies war hier der Fall. Die Beigeladene hat denselben Antrag wie die Kläger gestellt. 181

VI. Die Revision war – entgegen der Anregung der Kläger und des Beigeladenen – nicht zuzulassen. Zulassungsgründe im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor.

182