

Der aktuelle Fall 1207

Vertragsarztzulassung als Wirtschaftsgut

Sachverhalt:

WE ist Facharzt für Orthopädie und erwarb im Jahr 02 eine Facharztpraxis mit dem Patientens-tamm der gesetzlich Versicherten. Der Kaufpreis von 310.000 € enthielt einen Anteil für die Pra-xiseinrichtung i.H.v. 50.000 €. Der größere Teil von 260.000 € entfiel jedoch auf den Praxiswert, der anhand des vom Veräußerer in der Praxis erzielten Umsatzes und Gewinns ermittelt worden war. Die Geschäftsgrundlage des Übernahmevertrages sollte entfallen, wenn WE aus von ihm nicht zu vertretenden Gründen die Zulassung als Vertragsarzt nicht erhalten sollte. WE führte nach der Bestellung zum Vertragsarzt die Praxis fort und ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsver-mögensvergleich nach § 4 (1) EStG. Er nahm auf den gesamten Praxiswert AfA vor, die auf die Restnutzungsdauer von 3 Jahren verteilt war. Das FA vertrat hingegen bei einer Betriebsprüfung für die Jahre 02 bis 05 die Auffassung, die Hälfte des von WE entrichteten Betrags für den Praxiswert entfalle auf den "wirtschaftlichen Vorteil einer Vertragsarztzulassung", der als ein nicht ab-nutzbares immaterielles – vom Praxiswert zu trennendes – Wirtschaftsgut anzusehen sei, sodass dafür keine AfA abgezogen werden könne.

Aufgabe:

Beurteilen Sie die Auffassung des FA (05 = 2012)!

Quellenhinweise:

§§ 4, 6, 7 EStG
OFD Rheinland vom 11.02.2009 (DStR 2009 S. 798)
BFH vom 09.08.2011 (BStBl 2011 II S. 875)

Lösung zu Fall 1207

Wenn ein Arzt seine Praxis an einen Nachfolger veräußert, der die Praxis fortführen soll, setzt sich der Kaufpreis aus verschiedenen Komponenten zusammen. Zum einen wird üblicherweise die Praxiseinrichtung bewertet und vergütet. Den bedeutenderen Teil des Kaufpreises bildet indes der Praxiswert (good will), der anhand des vom Veräußerer zuvor erzielten Umsatzes und/oder Gewinns ermittelt wird. Bei einer freiberuflichen Praxis sieht die Rechtsprechung in dem Praxiswert seit jeher ein abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, weil der Wert einer freiberuflichen Praxis im Wesentlichen auf dem persönlichen Vertrauensverhältnis zum Praxisinhaber beruht, das nach dessen Ausscheiden endet.

Wird eine reine Privatpraxis übertragen, besteht grundsätzlich Niederlassungsfreiheit: Jeder approbierte Arzt, Zahnarzt, Tierarzt und Apotheker kann in Deutschland den Ort seiner Berufsausübung frei wählen. Das folgt aus Art. 12 GG. Insoweit ergeben sich daher steuerrechtlich für die Beurteilung des Kaufpreises keine Besonderheiten.

Schwieriger wird es, wenn eine Vertragsarztpraxis zur Versorgung gesetzlich versicherter Patienten (früher Kassenarztpraxis genannt) übertragen wird. Hier kann der Erwerber nicht einfach aufgrund seiner ärztlichen Approbation seinen Beruf ausüben. Vielmehr bedarf er der Zulassung als Vertragsarzt. Der die Praxis übergebende Vertragsarzt kann seine alte Vertragsarztzulassung nicht einfach mit der Praxis veräußern und auf den Erwerber übertragen. Er kann den Vorteil aus der Zulassung grundsätzlich nicht selbstständig verwerten. Er kann nur gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung einen Antrag auf Fortführung der bestehenden Praxis durch einen Nachfolger stellen; § 103 (4) S. 1 SGB V. Dieser Antrag löst dann ein neues Zulassungsverfahren aus, wobei die Zulassung des Erwerbers vom Vorliegen persönlicher Eigenschaften abhängt und im Ermessen des Zulassungsausschusses steht.

In der Praxis soll ein Erwerber allerdings nur dann die ausgeschriebene Zulassung erhalten, wenn der Zulassungsausschuss die Zahlungsfähigkeit und den Zahlungswillen des Kandidaten feststellt. D.h., der Zulassungsausschuss berücksichtigt die wirtschaftlichen Interessen des ausscheidenden Vertragsarztes oder seiner Erben. Dies gilt allerdings nur, soweit der Kaufpreis den Verkehrswert der Praxis nicht übersteigt; § 103 (4) S. 7 SGB V. Orientiert sich daher der zu zahlende Kaufpreis ausschließlich am Verkehrswert der fortgeführten Praxis, so ist nach dem Urteil des BFH vom 09.08.2011 (BStBl 2011 II S. 875) in dem damit abgegoltenen Praxiswert der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt untrennbar enthalten. Der Kaufpreis für eine Vertragsarztpraxis lässt sich daher grundsätzlich nicht – auch nicht teilweise – dem wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung zuordnen.

Eine gesonderte Bewertung des Vorteils aus der Zulassung kommt im Übrigen auch aus Gründen der Praktikabilität nicht in Betracht, weil ein sachlich begründbarer Aufteilungs- und Bewertungsmaßstab nicht ersichtlich ist.

Auch wenn der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt grundsätzlich kein neben dem Geschäftswert der übernommenen Praxis stehendes oder ihn überlagerndes selbstständiges Wirtschaftsgut ist, schließt dies nicht aus, dass in Sonderfällen die Zulassung zum Gegenstand eines gesonderten Veräußerungsvorgangs gemacht und damit zu einem selbstständigen Wirtschaftsgut konkretisiert werden kann. Dies kann der Fall sein, wenn ein Arzt an einen ausscheidenden Arzt eine Zahlung im Zusammenhang mit der Erlangung der Vertragsarztzulassung leistet, ohne jedoch dessen Praxis zu übernehmen, weil er den Vertragsarztsitz an einen anderen Ort verlegen will; vgl. dazu Urteil des Niedersächsischen FG vom 28.09.2004 (13 K 412/01; DStRE 2005 S. 427). Dieses Urteil, das einen atypischen Sonderfall betrifft, hat die Finanzverwaltung – vgl. dazu u.a. Verfügung der OFD Rheinland vom 11.02.2009 (DStR 2009 S. 798) – augenscheinlich zu verallgemeinern versucht und auch auf die Fälle anwenden wollen, in denen der Erwerber der Praxis zugleich derjenige ist, der im Zulassungsverfahren als Vertragsarzt zugelassen wird. Dem ist der BFH im vorgenannten Urteil nicht gefolgt.

Der Auffassung des FA im Sachverhalt ist daher nicht zu folgen, die AfA für den gesamten erworbenen Praxiswert ist zutreffend geltend gemacht worden.