



Im Namen des Volkes

Urteil

In dem Rechtsstreit

- Kläger -

gegen

- Beklagter -

wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2004 bis 2006

hat der 6. Senat des Finanzgerichts Nürnberg

aufgrund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 12. Dezember 2013 für Recht erkannt:

- 1. Die Klage wird abgewiesen.**
- 2. Die Kosten des Verfahrens haben die Kläger zu tragen.**
- 3. Die Revision wird zugelassen.**

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist **innerhalb eines Monats** nach Zustellung des vollständigen Urteils **beim Bundesfinanzhof schriftlich** einzulegen. Die Revisionsschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als **Bevollmächtigten vertreten lassen**. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Postanschrift des Finanzgerichts Nürnberg: Deutschherrnstr. 8, 90429 Nürnberg
Telefax-Anschluss des Finanzgerichts Nürnberg: 0911/27076-290

Postanschrift des Bundesfinanzhofs: Postfach 860240, 81629 München
Hausanschrift des Bundesfinanzhofs: Ismaninger Straße 109, 81675 München
Telefax-Anschluss des Bundesfinanzhofs: 089/9231-201

Abkürzungen:

AO (Abgabenordnung), BFH (Bundesfinanzhof), BFH/NV (Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH), BStBl (Bundessteuerblatt), EFG (Entscheidungen der Finanzgerichte), EStG (Einkommensteuergesetz), FGO (Finanzgerichtsordnung), GKG (Gerichtskostengesetz), GewStG (Gewerbsteuergesetz), HFR (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung), KStG (Körperschaftsteuergesetz), RVG (Rechtsanwaltsvergütungsgesetz), UStG (Umsatzsteuergesetz)

Tatbestand

Streitig ist, ob die Kläger beim Erwerb einer radiologisch-nuklear-medizinischen Praxis lediglich den wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung oder die gesamte Praxis erworben haben.

Die Kläger sind ehemalige Gesellschafter einer inzwischen nicht mehr bestehenden radiologischen Gemeinschaftspraxis GbR; ihre Anteile wurden im Jahr 2011 in eine GmbH eingebracht.

Im Mai 2003 vereinbarte die GbR mit **S**, der eine radiologisch-nuklear-medizinische Praxis betrieb, spätestens zum 01.04.2004 die Einzelpraxis zu übernehmen. Der vereinbarte Kaufpreis betrug 421.815,80 €. Aus dem Vertrag vom Mai 2003 ergibt sich Folgendes:

1. Unter „1. Präambel“ ist ausgeführt, im Hinblick auf die Beendigung der Tätigkeit von **S** solle erreicht werden, dass dessen Vertragsarztsitz auf die GbR bzw. einen von der GbR bestimmten Dritten übergehe.
2. In Ziffer 2 „Übergangsvereinbarung“ verpflichteten sich die Vertragsparteien, alles Erforderliche und Dienliche zu unternehmen, damit der Vertragsarztsitz von **S** auf einen von der GbR bestimmten Arzt zum Beendigungszeitpunkt übergehen könne. Sobald der Vertragsarztsitz rechtswirksam auf ein Mitglied der GbR übergegangen sei, sei die GbR verpflichtet, an **S** den vereinbarten Betrag zu bezahlen. Könne der Vertragsarztsitz nicht übertragen werden, entfalle jedwede Zahlungsverpflichtung; der Vertrag werde gegenstandslos.
3. Nach Ziffer 3 „Procedere der Übertragung“ war **S** verpflichtet, durch Einholung von entsprechenden anwaltlichen oder sonstigen Beratungshinweisen das konkrete Procedere für eine Übertragung des Vertragsarztsitzes abzuklären. Hierdurch solle sichergestellt werden, dass „der gewünschte Erfolg, also die Übertragung des Sitzes“, unter Wahrung des Berufs-, Zulassungs- und Kassenarztrechtes auf dem sichersten Weg auch tatsächlich erreicht werden könne. Der Veräußerer verpflichtete sich, jedweden Antrag auf Ausschreibung seines Vertragsarztsitzes inhaltlich vorher unbedingt abzustimmen.

Eine Sitzübertragung erfordere möglicherweise, dass für eine Übergangsphase (von ca. ein bis zwei Quartalen) der abgebende Arzt mit dem potentiellen Übernehmer zunächst noch in eine Gemeinschaftspraxis eintrete (z.B. auch Jobsharing), nach Ablauf

der Übergangsphase aus der Gemeinschaftspraxis wieder austrete und dann der „freie“ Sitz auf einen von der Gemeinschaftspraxis bestimmten Dritten bzw. den verbleibenden Partner überführt werden könne. Sollte also aus Sicht des geltenden Rechts ein solches Übertragungsverfahren notwendig oder dienlich sein, um den Übertragungserfolg sicherzustellen (oder diesen zu erhöhen), seien die Vertragsparteien verpflichtet, alles zur Umsetzung und Durchführung einer solchen Vorgehensweise zu unternehmen, entsprechende Anträge zu stellen, etc.

Falls ein (rechtlicher) Berater in dieser Angelegenheit eingeschaltet werde, trüge die GbR in jedem Fall die Kosten. Im Falle eines oben dargestellten Übertragungsverfahrens sei zwischen den Vertragsparteien abgestimmt, dass sich am wirtschaftlichen Gehalt und Inhalt der getroffenen Grundsatzvereinbarung nichts ändern solle. Das bedeute, dass **S** bis zu seiner tatsächlichen Beendigung der Tätigkeit wirtschaftlich selbstständig sei und mit rechtswirksamer Sitzübertragung das vereinbarte Entgelt enthalte.

4. In Ziffer 4 „Praxis **S**“ ist festgehalten, dass der Praxisstandort seitens der GbR bei Beendigung der Tätigkeit von **S** nicht übernommen werden solle. Die zum Beendigungszeitpunkt vorhandenen aktiven Wirtschaftsgüter und Vermögensgegenstände könnten von der GbR übernommen werden. Die Vertragsparteien gingen aber davon aus, dass z.B. die medizinischen Geräte zum Stichtag wirtschaftlich verbraucht seien, so dass eine Übernahme wohl nicht erfolgen werde.

Von dem Übernahmeangebot der Praxiseinrichtung ausgenommen war das vorhandene Knochendichtemessgerät. Die Vertragsparteien vereinbarten, dass **S** weiterhin in seinen Praxisräumlichkeiten im Bereich der Knochendichtemessung privatärztlich tätig bleiben könne.

Laufende Praxisvertragsverhältnisse (insbesondere der Mietvertrag) verblieben allein bei **S**. Den Personalbestand der Praxis **S** werde die GbR übernehmen, allerdings müssten die Personalkosten bis zum Übergangszeitpunkt um 76.694 € reduziert sein. Andernfalls reduziere sich das vereinbarte Übernahmeentgelt in Höhe von 421.815,80 € um den Betrag, um den die Personalkostenreduktion nicht realisiert worden sei. Im Hinblick auf die geplante Übernahme des Personals durch die GbR verpflichtete sich **S**, seine zukünftige Personalpolitik mit der GbR abzustimmen.

5. Über diese Vereinbarung verabredeten die Vertragsparteien unter Ziffer 5, strengstes Stillschweigen zu wahren.
6. Schließlich enthielt Ziffer 6 eine Schiedsgerichtsvereinbarung. Der Schiedsrichter habe unabhängig in dem Sinne zu sein, dass er zur beruflichen Verschwiegenheit verpflichtet sei und dass er keine vertraglichen Beziehungen zu einer kassenärztlichen

Vereinigung, zur Ärztekammer oder zu einer sonstigen Standesorganisation für Ärzte unterhalte. Er müsse sich verpflichten, über den Inhalt des Schiedsgerichtsverfahrens Stillschweigen zu bewahren. Bei Hinzuziehung eines Sachverständigen müsse sich dieser ebenfalls zum Stillschweigen über den Inhalt des Verfahrens verpflichten, unabhängig sein und dürfe kein Amt in einer Standesorganisation ausüben.

Im Hinblick auf die geplante Praxisaufgabe von **S** wurde von ihm bereits im Juli 2002 ein Gutachten zum Wert der Praxis mit Bewertungsstichtag 31.12.2001 in Auftrag gegeben. Aus einem Schreiben des steuerlichen Beraters von **S** an die Gutachter vom 01.07.2002 ergibt sich, dass mit dem Gutachten ein Marktpreis als Verhandlungsgrundlage mit der GbR gefunden werden sollte. Nach dem am 07.08.2002 angefertigten Praxiswertgutachten sei insbesondere die Bewertung des immateriellen Werts von Arztpraxen erschwert. Die Einnahmen aus der gesetzlichen Krankenversicherung hingen u.a. von der Punktewertentwicklung ab, die im voraus schwer zu kalkulieren sei, auch da die Vergütungsregelungen immer wieder Änderungen unterlägen. Zur Wertermittlung wurde die Ertragswertmethode als geeignete Methode angewandt und zunächst ein Ertragswert (inkl. Sachwert) von 367.700 DM und ein reiner Sachwert von 82.100 DM festgestellt. Auf die Anlage 5 wird Bezug genommen.

Dieser Wert wurde in einem Nachtrag zum Praxiswertgutachten vom 26.09.2002 auf 638.900 DM angehoben. Der geänderte Wert wurde nicht mehr wie zuvor nach dem Durchschnittsgewinn der Jahre 1999 bis 2001 in Höhe von 271.450 DM ermittelt, sondern aufgrund eines prognostizierten Gewinns der Jahre 2002 und 2003 in Höhe von 391.400 DM ohne Berücksichtigung größerer Investitionen, wie sie im Jahr 2000 getätigt worden waren, und ohne Berücksichtigung der Personal-, Vertretungs- und Raumkosten der Praxis. Die (erwarteten) Einnahmen aus Privatabrechnungen waren weiterhin in dem Gutachten enthalten. Auf Abrechnungspunkte ging die Nachtragsberechnung nicht ein. Aus dem Gutachten ist weiter ersichtlich, dass der Planungsbereich für Radiologen gesperrt war. Der Versorgungsgrad betrug lt. Gutachten 163,9 %.

M, die bereits in der Präambel der Vereinbarung vom Mai 2003 als voraussichtliche Übernehmerin des Vertragsarztsitzes genannt wurde, war vom 01.01. bis 31.03.2004 in der Praxis von **S** als „Schnupperassistentin“ tätig. Der Vertragsarztsitz wurde zum 01.04.2004 auf sie übertragen.

Die GbR betrieb in räumlicher Nähe zum Praxisstandort von **S** ebenfalls eine radiologische Praxis (Entfernung ca. 150 m), die identische Kassenleistungen wie **S** anbot. Zudem betrieb die GbR seit 01.04.2004, also dem Tag des Übergangs der Vertragsarztzulassung auf **M**, eine weitere Praxis in A-Stadt. **M** betreute von Beginn an diesen neu eröffneten Standort. Der bisherige Praxisstandort der GbR wurde bis Herbst 2004 betrieben.

Von der Praxis **S** wurden von dreizehn Mitarbeitern im Jahr 2001 letztlich vier durch die GbR übernommen. Zwei von ihnen erhielten im Februar 2004 ein Informationsschreiben zum Praxisübergang. Darin heißt es, die bisherige vertragsärztliche Praxis **S** werde ab dem 01.04.2004 auf die GbR sowie der Vertragsarztsitz von **S** auf **M** übertragen. **S** werde daneben weiter privatärztlich tätig bleiben. Rechtlich liege daher ein Praxisübergang nach § 613 a BGB vor.

Mit übernommen wurde das Patientenarchiv, was auch die Archivaufnahmen mit umfasste. Eine Übernahme von medizinischen Geräten und Praxisinventar erfolgte nicht.

Die GbR ermittelte ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Aus dem Erwerb der Praxis von **S** machte sie in ihren Gewinnermittlungen für die Streitjahre 2004, 2005 und 2006 folgende AfA-Beträge gewinnmindernd geltend:

2004: 117.171,80 € (10/12).

2005: 140.604,00 €

2006: 140.599,00 €

Das Finanzamt erließ erklärungsgemäß am 06.10.2006 den Feststellungsbescheid 2004, am 07.02.2007 den Feststellungsbescheid 2005 und am 15.05.2008 den Feststellungsbescheid 2006 jeweils unter Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO.

Im Rahmen einer bei der GbR im Zeitraum 21.07. - 31.10.2008 für die Jahre 2004 bis 2006 durchgeführten Außenprüfung (vgl. Bp-Bericht vom 13.11.2008) gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass der an **S** gezahlte Kaufpreis ausschließlich für den Erwerb der Vertragsarztzulassung gezahlt worden sei und somit ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut vorliege; die bisher in Anspruch genommene Abschreibung sei zu versagen.

Das Finanzamt folgte dem Prüfungsbericht und erließ am 10.12.2008 entsprechend geänderte Feststellungsbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf, § 164 Abs. 3 AO.

Im Einspruchsverfahren trugen die Kläger vor, dass die gesamte vertragsärztliche Praxis **S** käuflich erworben worden sei. Eine Aufteilung des Kaufpreises in einen unbeachtlichen Praxiswert und eine Vertragsarztzulassung sei nicht möglich.

Wäre lediglich ein Praxiswert oder eine KV-Zulassung erworben worden, hätte es sich nicht um einen Betriebsübergang gem. § 613 a BGB gehandelt, und eine Übernahme des teilweise deutlich höher bezahlten Personals von **S** wäre nicht erfolgt.

Zudem sei **M** für eine Übergangszeit in der Praxis **S** tätig gewesen, um die immateriellen Werte wie Kontakte zu den Zuweisern, Patienten etc. zu überführen. Ferner habe durch den Kauf der gesamten vertragsärztlichen Praxis auch das Patientenarchiv übernommen werden müssen. Die damit im Zusammenhang stehenden Kosten wie beispielsweise Umzugskosten, erstmalige Einlagerungskosten sowie jährlich anfallende Archivierungskosten seien und würden von den Klägern übernommen. Die Übernahme des Archivs sei ein Indiz dafür, dass der Patientenstamm erworben worden sei. Wäre es bei den Gesprächen nur um eine KV-Zulassung gegangen, hätte man sich dies alles erspart.

Es sei kassenarztrechtlich nicht möglich, einen Arztsitz vom Inhaber käuflich zu erwerben, da dieser ausschließlich vom Zulassungsausschuss der kassenärztlichen Vereinigung vergeben werde. Zudem habe sich der Kaufpreis allein am Wert der vertragsärztlichen Praxis orientiert. Daher sei für die Erwerber nicht von Bedeutung gewesen, dass **S** weiterhin privatärztlich tätig werden wollen. Selbstverständlich habe eine vertragsärztliche Praxis nur dann einen Wert, wenn auch die Behandlung von Patienten möglich sei. Hierfür sei Voraussetzung, dass der Vertragsarztsitz übergehe. Wegen der Unsicherheit, ob der Praxiserwerber die vertragsärztliche Zulassung erhalte, werde regelmäßig eine entsprechende aufschiebende Bedingung in die Vereinbarung aufgenommen. Denn in A-Stadt sei die Niederlassung eines Radiologen ohne Vertragsarztsitz im Kassenbereich nicht möglich. In der Vereinbarung vom Mai 2003 werde nicht geregelt, dass der Kaufpreis nur für den Übergang des Vertragsarztsitzes zu zahlen sei, sondern dass der Betrag (erst und nur dann) zu zahlen sei, sobald der Vertragsarztsitz rechtswirksam übertragen worden sei.

Die GbR verwies auf ein rechtskräftiges Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26.01.2012 (Az. 6 K 4538/07, EFG 2012, 1128).

Das Finanzamt wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 11.09.2012 als unbegründet zurück. Die GbR habe beim Praxiskauf von **S** ein immaterielles Wirtschaftsgut erworben, welches [ausschließlich] in dem mit der Vertragsarztzulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteil bestehe. Dieses Wirtschaftsgut sei nicht abnutzbar.

Denn im Streitfall sei von einer Verselbständigung des Vorteils aus der Vertragsarztzulassung auszugehen. Selbst wenn bei der Kaufpreisbemessung ausschließlich der Verkehrswert der Vertragsarztpraxis maßgebend gewesen sei, sei dies nicht entscheidungserheblich, da der bisherige Praxisstandort nicht übernommen bzw. die Praxis an diesem Standort nicht fortgeführt worden sei. Das bei einem Praxisübergang in der Regel erworbene Chancenpaket (Patientenstamm, Umsatz, Standort, Facharztgruppe, etc.) komme bei dieser Konstellation nicht zum Tragen. Es seien auch keine weiteren Wirtschaftsgüter erworben worden. Die GbR habe die Aufwendungen letztlich getätigt, um den mit der Zulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteil zu erhalten, in einem regulierten Markt auftreten zu können. Diese mit der öffentlich-rechtlichen Zulassung verbundene wirtschaftliche Chance stelle das hier maßgebliche Wirtschaftsgut dar. Dies gehe auch aus der zwischen den Beteiligten geschlossenen Vereinbarung vom Mai 2003 hervor. Aus diesem Grund habe auch kein Interesse an der Übernahme von medizinischen Geräten, Praxisinventar etc. bestanden, die entsprechende Entsorgung sei gleichzeitig zugesagt worden. Ebenso sei die Vereinbarung zur Übernahme des vorhandenen Personals zur Erreichung des o.g. Zweckes in Kauf genommen worden.

Absetzungen für Abnutzung kämen für das erworbene immaterielle Wirtschaftsgut „Vertragsarztzulassung“ nicht in Betracht. Es sei weder § 7 Abs. 1 Satz 1 und 2, noch § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG einschlägig. Der wirtschaftliche Vorteil einer Vertragsarztzulassung sei kein Praxiswert. Es handle sich nicht um den Goodwill der Praxis, sondern um einen konkreten Vorteil, der aus der Vertragsarztzulassung entspringe. Dieser Vorteil sei ein Einzelwirtschaftsgut, das keinem Wertverzehr unterliege, da die Vertragsarztzulassung grundsätzlich zeitlich unbegrenzt erteilt werde. Das Finanzamt verwies auf die Entscheidung des Finanzgerichts Niedersachsen vom 28.09.2004 (Az. 13 K 412/01).

Mit ihrer Klage begehren die Kläger weiterhin Absetzungen für Abnutzung des Kaufpreises. Da sich der Kaufpreis ausschließlich am Verkehrswert der fortgeführten Praxis orientiere, sei in dem damit abgegoltenen Praxiswert der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt untrennbar enthalten.

Zur Begründung wiederholen sie im Wesentlichen ihr Vorbringen im Einspruchsverfahren.

Das bei einem Praxisübergang in der Regel erworbene Chancenpaket komme hier zum Tragen. Zu berücksichtigen sei die Übernahme des Personals und des Patientenarchivs. Die Patienten- und Zuweiserbindungen, der übernommene Patientenstamm und der damit im Zusammenhang stehende Umsatz hätten dem Ausbau des eigenen Geschäftsbetriebes der Kläger gedient.

Das Praxisinventar sei aufgrund seines Alters und der Existenz mindestens gleichwertiger Einrichtungsgegenstände in der bereits vorhandenen Praxis der Kläger nicht benötigt worden. Von daher sei auch die Übernahme von Räumlichkeiten von Herrn **S** (ohne die Möglichkeit der Etablierung neuer Methoden wie z.B. CT und MRT) nicht von großer Bedeutung gewesen. Die neue Praxis sei komplett neu ausgestattet worden. Aufgrund der fehlenden Übernahme des Inventars ein alleiniges Interesse der Kläger an der bloßen Zulassung als Vertragsarzt zu unterstellen, könne nicht zutreffend sein. Dies gelte auch vor dem Hintergrund, dass bei Übernahme von werthaltigen Praxisgeräten und Einrichtungsgegenständen ein gesonderter Kaufpreis vereinbart werde, der neben dem Praxiswert gesondert aktiviert und abgeschrieben werde.

Genauso sei es falsch, ausschließlich auf den nicht erfolgten Einzug in die bisherigen Praxisräume von **S** abzustellen. Davon abgesehen, dass **S** dies nicht akzeptiert hätte, stelle sich die Frage, wie der Begriff Standort zu definieren sei. Folge man der Auffassung des Finanzamts, wäre ein Standort bereits dann aufgegeben, wenn die Praxis in ein anderes Stockwerk des gleichen Gebäudes oder auch in die Nachbarschaft verlegt würde. Andererseits stelle sich die Frage, ob der Standort bei einer Fortführung der Praxis für z.B. nur wenige Quartale fortgeführt werde. Diese Sichtweise könne nicht zutreffend sein. Standort sei der Bereich, den die Patienten üblicherweise akzeptierten, um den Arzt ihres Vertrauens zu erreichen. Die Standortwechsel der Praxis **S** stellten lediglich Betriebsverlegungen dar. Der örtliche Wirkungskreis A-Stadt sei durch beide Umzüge innerhalb der gleichen politischen Gemeinde nicht durchbrochen, sondern beibehalten worden. Daher sei davon auszugehen, dass sich der Patientenstamm nicht verändert habe.

Auch die Zuweiserkontakte würden durch eine Praxisverlegung in so geringer Entfernung nicht berührt. Kassenarztrechtliche und gesetzliche Bestimmungen seien ausschlaggebend gewesen, dass Archiv und Personal übernommen worden seien.

Der Unterschied zwischen einem Praxiskauf einerseits und dem Kauf einer reinen KV-Zulassung bestehe darin, dass beim Praxiskauf der Erwerber ein originäres Interesse daran habe, die bisherigen Patienten möglichst auch künftig zu behalten. Beim Kauf einer reinen KV-Zulassung habe er lediglich Interessen an der Behandlung von (beliebigen) gesetzlich krankenversicherten Patienten.

Die Kläger beantragen, die Feststellungsbescheide vom 10.12.2008 für 2004 bis 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.09.2012 dahin zu ändern, dass die Absetzung für Abnutzung auf den erworbenen Praxiswert wie bisher zu berücksichtigen ist, nämlich in Höhe von 117.171,80 € im Jahr 2004, in Höhe von 140.604 € im Jahr 2005 und 140.599 € im Jahr 2006.

Für den Fall des Unterliegens beantragen sie, die Revision zuzulassen.

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.

Für den Fall des Unterliegens beantragt es, die Revision zuzulassen.

Das Finanzamt verweist nochmals darauf, dass das allein maßgebende Kriterium im Streitfall die Nichtfortführung der Praxis des Veräußerers sei. Die Übernahme des Personalbestandes sei zur Erreichung des Hauptzieles - Erwerb des Vertragsarztsitzes - in Kauf genommen worden und daher nicht entscheidungserheblich. Gleiches gelte für die Übernahme des Patientenarchives. Wegen der Schließung des bisherigen Praxisstandortes sei das bei einem Praxisübergang in der Regel erworbene Chancenpaket nicht zum Tragen gekommen. Diese Einschätzung gelte gleichermaßen auch bei einer Standortverlegung innerhalb einer politischen Gemeinde. Das neu erworbene Wirtschaftsgut „Vertragsarztzulassung“ sei genutzt worden, um den eigenen Geschäftsbetrieb der Kläger anderweitig auszubauen; **M** betreue den zum 01.04.2004 neu eröffneten Standort. Ein sachlicher Zusammenhang mit der in zeitlichem Zusammenhang erfolgten Schließung des bisherigen Standorts der GbR sei ebenfalls nicht ersichtlich, da bereits eine eigenständige Kassenzulassung vorgelegen habe.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Das Finanzamt hat zutreffend die Aufwendungen für die Übernahme der Einzelpraxis **S** als nicht abschreibungsfähig angesehen.

1) § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG sieht für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens Absetzungen für Abnutzung (AfA) nach § 7 EStG vor. Der Aufwand für die Anschaffung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens wird damit auf mehrere Jahre verteilt. Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG dagegen mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Nach § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG sind die Vorschriften über die AfA auch im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu befolgen.

a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs umfaßt der Begriff Wirtschaftsgüter Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die einer selbständigen Bewertung zugänglich sind, in der Regel eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können (Urteil des BFH vom 09.08.2011, Az. VIII R 13/08, BStBl II 2011, 875 m.w.N.). Auch der Geschäftswert eines Unternehmens ist ein Wirtschaftsgut. Er ist Ausdruck für die Gewinnchancen, soweit sie nicht in einzelnen Wirtschaftsgütern verkörpert, sondern durch den Betrieb des eingeführten und fortlebenden Unternehmens im Ganzen aufgrund besonderer dem Unternehmen eigener Vorteile höher oder gesicherter erscheinen als bei einem anderen vergleichbaren Unternehmen.

b) Den derivativ erworbenen Praxiswert beurteilt die Rechtsprechung als abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, weil der Wert einer freiberuflichen Praxis im Wesentlichen auf dem persönlichen Vertrauensverhältnis der Patienten zum Praxisinhaber beruht, das nach dessen Ausscheiden endet.

- c) Von den selbständigen Wirtschaftsgütern abzugrenzen sind deren unselbständige Teile, die wertbildenden Faktoren, wie z.B. geschäftswertbildende Rechtsreflexe oder Nutzungsvorteile eines Wirtschaftsguts.

- d) Beim Erwerb einer Vertragsarztpraxis ist im Regelfall neben dem erworbenen Praxiswert kein weiteres selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut in Form des „mit einer Vertragsarztzulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteils“ vorhanden. Der Kaufpreis für eine Vertragsarztpraxis lässt sich grundsätzlich nicht – auch nicht teilweise – dem wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung zuordnen. Der Erwerb einer eingeführten Arztpraxis schafft für den Erwerber die Grundlage der freiberuflichen Tätigkeit. Das erworbene Chancenpaket bildet den Praxiswert, der sich aus den verschiedenen wertbildenden Einzelbestandteilen zusammensetzt (Patientenstamm, Standort, Umsatz, Facharztgruppe, etc.; auch die Übernahme einer kompletten Praxisinfrastruktur gehört dazu, vgl. OFD Magdeburg S 2134a-15-St 213 vom 29.02.2012). Es handelt sich um einen Inbegriff von im einzelnen nicht messbaren Faktoren.

- e) Wenn sich der Kaufpreis einer Praxis ausschließlich nach ihrem Verkehrswert richtet, lässt sich von dem Praxiswert kein gesondertes Wirtschaftsgut „Vorteil aus der Vertragsarztzulassung“ abspalten. Der die Praxis übergebende Vertragsarzt kann den Vorteil aus der Zulassung grundsätzlich nicht selbständig verwerten, da § 103 Abs. 4 SGB V in zulassungsbeschränkten Bereichen ein spezielles Nachbesetzungsverfahren mit antragsgebundener Ausschreibung und eine im Ermessen des Zulassungsausschusses stehende Auswahlentscheidung vorsieht, wobei Nachbesetzungsverfahren und Praxiserwerb voneinander unabhängige Rechtsakte darstellen.

- f) Ein unselbständiger werterhöhender Faktor eines Wirtschaftsguts kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs jedoch zum Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs gemacht und dadurch zu einem selbständigen immateriellen Wirtschaftsgut konkretisiert werden (Urteil des BFH vom 09.08.2011, Az. VIII R 13/08, BStBl II 2011, 875). Dies kann der Fall sein, wenn ein Arzt an einen ausscheidenden Arzt eine Zahlung im Zusammenhang mit der Erlangung der Vertragsarztzulassung leistet, ohne dessen Praxis zu übernehmen, weil er den Vertragsarztsitz an einen anderen Ort verlegen will. Dann kann die Zulassung zum Gegenstand ei-

nes gesonderten Veräußerungsvorgangs gemacht und damit zu einem selbständigen Wirtschaftsgut konkretisiert werden.

- g) Nach dem Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26.01.2012 (Az. 6 K 4538/07, EFG 2012, 1128) ist eine solche Verselbständigung des Vorteils aus der Zulassung als Vertragsarzt trotz einer vor Abschluss des Kaufvertrages dokumentierten Absicht, die Praxisräume des veräußernden Arztes zu räumen und den Vertragsarztsitz einem Mitgesellschafter der erwerbenden GbR zu übergeben, nicht anzunehmen, wenn ein besonderes Interesse des Erwerbers an den Patienten- und Zuweiserbindungen besteht, der Geschäftsbetrieb des Erwerbers ausgebaut werden soll, der Verkäufer noch während einer Übergangszeit in den Räumlichkeiten des Erwerbers arbeitet, die Wettbewerbssituation des Erwerbers am Markt verbessert werden soll, mit der Übernahme nicht nur der Stamm an gesetzlich krankenversicherten Patienten, sondern auch der nicht unerhebliche Stamm privat versicherter Patienten so weit wie möglich übernommen werden soll und die Übernahme des Archivs des abgebenden Arztes erfolge. Der Vorteil aus der Vertragsarztzulassung sei kein selbständiges Wirtschaftsgut neben einem Wirtschaftsgut „Abrechnungspunkte“. Für dieses seien aber Absetzungen für Abnutzung auf den Praxiswert anzuerkennen.
- 2) Nach diesen Maßstäben scheiden im gegebenen Fall Absetzungen wegen Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG i.V.m. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG aus, da die Kläger nicht die Praxis als solche, sondern den mit der Vertragsarztzulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteil und damit ein nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut erworben haben.
- a) Der vom Bundesfinanzhof angenommene Grundfall, nach dem beim Erwerb einer Vertragsarztpraxis im Regelfall neben dem erworbenen Praxiswert kein weiteres selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut in Form des „mit einer Vertragsarztzulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteils“ vorhanden ist, ist hier nicht gegeben.

Der Bundesfinanzhof hat ausgeführt, dass sich der Kaufpreis einer Praxis dann ausschließlich nach ihrem Verkehrswert richten muss (Urteil des BFH vom 09.08.2011, Az. VIII R 13/08, BStBl II 2011, 875). Nach dem vorliegenden Wertgutachten weicht der tatsächlich vereinbarte und geleistete Kaufpreis aber erheb-

lich von dem ermittelten Praxiswert ab, und zwar nicht nur bezüglich des zunächst festgestellten Betrags, sondern auch bezüglich des später deutlich höher festgestellten.

Hier wurde ein nicht weiter kommentierter Aufschlag von knapp 30 % vorgenommen. Außerdem lag der Ermittlung des Praxiswerts in der nachträglichen Berechnung eine Prognose des zukünftigen Gewinns zugrunde und nicht, wie laut Gutachten eigentlich üblich und in der ersten Bewertung auch maßgeblich, der Gewinn der vergangenen Jahre, wobei in der zweiten Bewertung zudem Kosten, die in jeder Praxis anfallen, ausgenommen wurden. Auch das ist ein Indiz, dass es nicht um den tatsächlichen Wert der Praxis ging, sondern ausschließlich um die Gewinnerwartung, die an den Vertragsarztsitz gekoppelt ist.

Zudem trugen die Kläger vor, im Praxiswertgutachten seien ausschließlich die Erträge der Vertragsarztpraxis bewertet worden. Daher wäre es unerheblich gewesen, dass **S** nach der Vereinbarung der Vertragsparteien weiterhin privatärztlich tätig sein dürfen. In dem Gutachten wurden jedoch die privatärztlichen Abrechnungen nicht herausgenommen, sondern flossen mit in den festgestellten Wert ein und erhöhten den Gewinn.

Das gleiche gilt hinsichtlich der Knochendichtemessung. **S** hatte sich in der Behandlung von Knochendichtemessungen überregionale Bedeutung verschafft; dieser Geschäftsbereich sollte weiterhin von ihm im Rahmen einer privatärztlichen Praxis betrieben werden. Die dazu erforderlichen Geräte konnte die GbR nicht übernehmen. Das Gebührenaufkommen aus dieser wohl bedeutenden und umfangreichen Tätigkeit ist aber in die Ertragswertberechnung des Gutachters eingeflossen wie auch der Sachwert der dazu erforderlichen Geräte.

Das bedeutet, dass der Aufschlag, den die GbR bereit war zu zahlen, sogar noch höher lag, da sie aufgrund der weiteren privatärztlichen Tätigkeit durch **S** und der Herausnahme der Geräte für die Knochendichtemessung nicht die gesamte privatärztliche Praxis erwarb, diese aber eine Grundlage des Wertgutachtens war.

Die vom Bundesfinanzhof aufgestellte Voraussetzung, dass sich der Praxiskaufpreis ausschließlich nach dem Verkehrswert richten muss, ist damit nicht erfüllt: Der Kaufpreis lag erheblich über dem Wert der Praxis.

- b) Eine Aufspaltung des Kaufpreises in einen Preis für die Praxis und einen für den Vertragsarztsitz ist nach Überzeugung des Senats nicht vorzunehmen.

Offenbleiben kann dabei, ob allein die Verlegung des Praxisstandorts für die Annahme eines Sonderfalls nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ausreicht, nach welcher der an sich unselbständige Faktor „Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt“ bei Sitzverlegung einer Praxis zum Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs werden kann. Daran könnten Zweifel bestehen, da der Umzug innerhalb eines eng begrenzten Wirkungskreises stattfand und das Einzugsgebiet radiologischer Praxen im Vergleich zu anderen Arztsparten groß ist.

Denn den Vertragsparteien kam es beim Erwerb der Praxis **S** trotz Übernahme des Patientenarchivs, der Mitarbeiter und trotz der Tätigkeit von **M** in der Praxis **S** letztendlich ausschließlich auf die Übertragung des Vertragsarztsitzes auf **M** an. Von der Praxis **S** wurde nichts anderes erworben.

aa) Für diese Auffassung des Senats spricht der im Mai 2003 ausgehandelte Vertrag, der in seinen Formulierungen eindeutig ist: Alles sollte unternommen werden, damit der eigentlich gewünschte Erfolg, nämlich die Erlangung des Vertragsarztsitzes, auch tatsächlich gelinge. Die einzelnen Schritte stellten ein Übertragungsverfahren dafür dar. Alles war laut der Vereinbarung dem eigentlich angestrebten Erfolg unterzuordnen. Die vorliegende Sachverhaltskonstellation ist daher nicht mit dem Sachverhalt zu vergleichen, der dem Urteil des Finanzgerichts Köln zugrunde lag und bei dem ein besonderes Interesse am Erwerb des Patientenstamms, auch der privat versicherten Patienten, bestand.

bb) Zudem zeigt die Schiedsgerichtsvereinbarung deutlich, dass die eigentliche Intention, nämlich der Erwerb der Vertragsarztzulassung, vor der Kassenärztlichen Vereinigung und anderen Standesorganisationen geheim gehalten werden sollte. Mit Hilfe verschiedener Regelungen sollte erreicht werden, dass niemand, der eine Nähe zu ärztlichen Vereinigungen hatte, in einem Schiedsgerichtsverfahren über die ausgehandelte Vereinbarung auftreten konnte. Auch die Vertragsparteien selbst verpflichteten sich zu „strengstem Stillschweigen“. Eine solche Geheimhaltung ist aber aus Sicht der Vertragsparteien nur vonnöten, wenn etwas verabredet wurde, was bei Kenntnis durch ärztliche Vereinigungen dem Erfolg der Vereinbarung im Wege stehen konnte. Die Vertragsparteien gingen also selbst davon aus, dass eine Kenntnis der ärztlichen Organisationen, insbesondere der Kassenärztlichen Vereinigung, von ihrer Absprache einer Übertragung der Vertragsarztzulassung auf **M** im Wege gestanden hätte, nämlich weil aus der Vereinbarung deutlich

hervorging, dass ein Interesse an der Übernahme der Praxis **S** zu keinem Zeitpunkt bestand.

cc) Hierfür spricht auch der Vortrag des Klägervertreters in der mündlichen Verhandlung, es sei vor allem um den Erwerb der Abrechnungspunkte gegangen, der nach dem Urteil des Finanzgerichts Köln als Teil des Gesamtkaufpreises zur vollständigen Abschreibungsfähigkeit des Kaufpreises führe. Die Abrechnungspunkte sind Bestandteil eines Vergütungssystems, das bei der ambulanten ärztlichen Versorgung von Patienten der Gesetzlichen Krankenversicherung Anwendung findet. Es betrifft die Abrechnung der Leistungen, die ein Arzt an gesetzlich Krankenversicherten vornimmt. Jeder ärztlichen Leistung ist in einem bundesweit gültigen Verzeichnis, dem Einheitlichen Bewertungsmaßstab, eine bestimmte Punktzahl zugeordnet, § 87 Abs. 2 SGB V. Die Punktzahlen legen das Wertverhältnis der Leistungen untereinander fest. Jedem Punkt entspricht aber nicht in jedem Abrechnungszeitraum derselbe Wert in Euro. Wie viel ein Punkt wert ist, lässt sich erst sagen, wenn der durchschnittliche Punktwert im Abrechnungszeitraum ermittelt ist. Das System der Abrechnungspunkte regelt also die Verteilung der in einem bestimmten Zeitraum zur Verfügung gestellten Geldmenge aller gesetzlichen Krankenkassen in einer Region auf die verschiedenen Ärzte. Die Abrechnung erfolgt mit der zuständigen Kassenärztlichen Vereinigung, aber nur wenn der Arzt als Vertragsarzt zugelassen ist.

Die Zulassung als Vertragsarzt und die Möglichkeit, über die Abrechnungspunkte am Vergütungssystem teilzuhaben, sind also untrennbar miteinander verbunden, denn nur so erhalten Vertragsärzte ihre Vergütung. Die Teilnahme an der Vergütung über Abrechnungspunkte ist ein wirtschaftlicher Vorteil aus der Vertragsarztzulassung.

Gerade der Vortrag des Klägervertreters in der mündlichen Verhandlung, dass es den Klägern primär auf den Erwerb der Abrechnungspunkte angekommen sei, spricht somit deutlich für einen Erwerb allein des Vertragsarztsitzes. Denn die Abrechnungspunkte sind direkter Ausfluss aus der Vertragsarztzulassung; ohne sie wäre diese Zulassung ohne Wert. Wenn es den Klägern zuvorderst um den Erwerb dieser Abrechnungspunkte ging, heißt das nichts anderes, als dass sie vor allem anderen die Vertragsarztzulassung erwerben wollten. Auf den Erwerb des Wirtschaftsguts „Abrechnungspunkte“ kann eine Abschreibung für Abnutzung daher gerade nicht gestützt werden.

dd) Auch andere Gesichtspunkte sprechen gegen eine - teilweise - Übernahme der Praxis **S**. So wurden die Abläufe innerhalb der bestehenden Praxis **S** weitestgehend nicht übernommen. Die neue Praxis entwickelte sich unabhängig von der übernommenen, zumal **M** gleichzeitig mit Übernahme des Vertragsarztsitzes die neue Praxis übernahm und in der davor bestehenden Praxis der GbR gar nicht tätig war. Am neuen Standort entstand eine völlig neue, von der Praxis **S** komplett unabhängige Praxis. Allein die Übernahme einiger Mitarbeiter führt zu keiner anderen Einschätzung.

ee) Die Vereinbarung hinsichtlich des Personalstamms der Praxis **S**, nach der der Veräußerer die Personalkosten reduzieren musste, andernfalls eine Reduktion des Kaufpreises vorgenommen werden sollte, zeigt nach Überzeugung des Senats, dass **S** ein persönliches Interesse daran hatte, sein Personal vor Nachteilen durch die Praxisveräußerung zu schützen. Das erklärt die Übernahme des finanziellen Risikos einer fehlgeschlagenen Kostenreduzierung durch **S**.

ff) Auch die kurzzeitige Mitarbeit von **M**, die der Prozessbevollmächtigte der Kläger im Vorverfahren selbst als „schnuppern“ bezeichnet hat, rechtfertigt keine andere Bewertung des Sachverhalts.

Denn die vertragliche Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien geht ausdrücklich auf eine möglicherweise für die erfolgreiche Übertragung des Vertragsarztsitzes erforderliche zeitweise Mitarbeit der künftigen avisierten Übernehmerin ein und stellt hier klar, dass eine solche nur vorgesehen ist, wenn sie für die Übertragung des Vertragsarztsitzes dienlich ist. Dass es sich hierbei um keine Mitarbeit handelt, um bei einer späteren Praxisübernahme tatsächlich eine bessere Patientenbindung zu haben, zeigt bereits die Wortwahl: „Schnuppern“ ist keine tatsächliche Mitarbeit. Zudem wird dies auch durch die Vereinbarung hinsichtlich der wirtschaftlichen Auswirkungen einer derartigen Mitarbeit deutlich: Der Gewinn des Veräußerers sollte in keiner Weise dadurch geschmälert werden. Das spricht gegen eine tatsächliche Mitarbeit von **M**.

Im übrigen erscheint der Zeitraum von drei Monaten bei einer radiologischen Praxis für den Aufbau von Patientenbindungen keine erhebliche Auswirkung zu haben, da anders als z.B. bei einer Hausarztpraxis die Patienten nicht dauerhaft regelmä-

ßig erscheinen. Hier wurde ein Scheinszenario aufgebaut, um vor dem Zulassungsausschuss eine bessere Position zu haben.

gg) Hinsichtlich des Patientenarchivs ist eine Aufbewahrungspflicht von Patientenunterlagen gesetzlich vorgesehen. So waren und sind z.B. nach § 28 Abs. 3 Röntgenverordnung Aufzeichnungen über Röntgenbehandlungen dreißig Jahre lang nach der letzten Behandlung aufzubewahren. Die öffentlich-rechtliche Aufbewahrungspflicht gilt berufsrechtlich über den Zeitpunkt der Praxisaufgabe hinaus (vgl. § 10 Abs. 4 der (Muster)Berufsordnung für die in Deutschland tätigen Ärztinnen und Ärzte). Daher spricht auch die Übernahme dieser Akten durch die GbR nicht für die Absicht, den Patientenstamm zu übernehmen. Vielmehr ist in Anbetracht der übrigen Vereinbarung davon auszugehen, dass der Veräußerer von der Aufbewahrungspflicht befreit werden wollte und sollte. Dann sind die Archivierungskosten indirekte Übernahmekosten. In ähnlicher Weise wurde **S** von den Entsorgungskosten des veralteten Praxisinventars und von Rechtsberatungskosten freigestellt.

hh) Schließlich scheint die Verbesserung der Wettbewerbssituation, die durch den Erwerb des Vertragsarztsitzes erreicht werden sollte, gerade nicht für ein Interesse am Erwerb der Praxis mit dem Patientenstamm zu sprechen. Denn durch den Ausschluss eines Dritten, der andernfalls die Praxis übernommen hätte, konnte die GbR den Zulauf neuer Patienten durch Einengung der Auswahl radiologischer Praxen sichern.

Laut Gutachten gab es zum Zeitpunkt der Übernahme nur einen weiteren Mitbewerber. Durch eine weitere Praxis wäre der Wettbewerb deutlich erhöht worden. Außerdem hat eine radiologische Praxis keine Dauerpatienten wie beispielsweise Hausärzte. Wenn aber der Zulauf von Patienten allein dadurch sichergestellt wird, dass es nur eine geringe Anzahl solcher Praxen an einem Ort gibt, ist die Verbesserung der Wettbewerbssituation kein Indiz für ein Interesse, die Praxis mit dem Patientenstamm zu übernehmen. Vielmehr erscheint dann die mit der Zulassung als Vertragsarzt verbundene wirtschaftliche Möglichkeit als das angestrebte Wirtschaftsgut.

- 3) Für dieses von den Klägern übernommene Wirtschaftsgut sind keine Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 S. 1 und 2 EStG zu gewähren. Denn seine Nutzbarkeit erstreckt sich nicht auf einen begrenzten Zeitraum.

Da die Vertragsarztzulassung generell zeitlich unbeschränkt erteilt wird, kommen Absetzungen für Abnutzung nicht in Betracht. Auch die bei Erwerb der Praxis geltende Altersgrenze bei Ärzten nach § 95 Abs. 7 SGB V (i.d. Fassung vom 14.11.2003) führt nicht dazu, dass sich das Wirtschaftsgut innerhalb eines bestimmten Zeitraums verbraucht, denn es ist im Rahmen einer späteren Veräußerung der erworbenen Praxis wieder verwertbar. Solange der Praxiserwerber Inhaber einer solchen Zulassung ist, kann er diese gleichbleibend ohne Wertverzehr in Anspruch nehmen (FG Niedersachsen, vom 28.09.2004, Az. 13 K 412/01).

- 4) Auch § 7 Abs. 1 S. 3 EStG ist nicht einschlägig. Der wirtschaftliche Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung ist kein Praxiswert.

Die Klage war daher als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat. Die Beantwortung der Frage, wann bei einer bedeutsamen Abweichung von Praxiswert und Kaufpreis der wirtschaftliche Vorteil aus der Vertragsarztzulassung zu einem eigenen Wirtschaftsgut konkretisiert wird, liegt aus Gründen der Rechtssicherheit und der Rechtseinheitlichkeit im allgemeinen Interesse. Diese Frage stellt sich bei zahlreichen Vereinbarungen über den Erwerb einer Arztpraxis. Denn in vielen Fällen steht wegen der wirtschaftlichen Bedeutung der Vertragsarztzulassung und dem gehäuft stattfindenden Zusammenschluss von Einzelpraxen zu verschiedenen Kooperationsformen letztendlich nicht der Erwerb der eigentlichen Praxis als Voraussetzung der freiberuflichen Tätigkeit eines einzelnen Arztes im Vordergrund, sondern der Erwerb der Möglichkeit, gesetzlich krankenversicherte Patienten zu behandeln und abrechnen zu können. Der Senat hielt die Zulassung der Revision daher für geboten.