

GEWINNERMITTLUNG

Sind die Aufwendungen für eine Vertragsarztzulassung ein abschreibbares Wirtschaftsgut?

von RA Philip Christmann, FA MedR, Berlin/Heidelberg, www.christmann-law.de,
und StB Jürgen Derlath, Münster

Ein für den Erwerb eines Patientenstamms gezahlter Kaufpreis stellt ausnahmsweise Anschaffungskosten für das immaterielle selbstständige Wirtschaftsgut „Vertragsarztzulassung“ dar, wenn der Käufer die Praxis des Verkäufers und die darin enthaltenen Patientenbindungen nicht übernimmt und weiterführt, sondern eine Praxis an einem anderen Ort eröffnet. Die Gesamtnutzungsdauer wird im Falle eines Erwerbs durch einen Arzt, für den die 68er-Altersgrenze noch gilt, ermittelt, indem der Zeitraum zwischen Erwerb der Zulassung und Erreichen dieser Altersgrenze errechnet wird (FG Nürnberg 23.9.14, 1 K 1894/12, Rev. BFH VIII R 56/14).

Sachverhalt

Im Kern ging es dem Erwerber (Jahrgang 1960) der Praxis darum, im Nachbesetzungsverfahren zum Zuge zu kommen, um den Arztsitz dann verlegen zu können, was auch so geschah. Deshalb übernahm der Erwerber weder das Anlage- noch das Umlaufvermögen und trat auch nicht in die laufenden Verträge der Praxis (Praxismietvertrag, Arbeitsverträge, Versicherungsverträge, Lieferverträge und sonstige praxisbezogene Dauerschuldverhältnisse) ein. Auch die Patientenkartei blieb beim Veräußerer und sollte erst mit Zustimmung der Patienten übertragen werden. Die Anschaffungskosten wollte der Erwerber abschreiben. Das FA sah darin ein nicht abschreibbares Wirtschaftsgut. Das FG Nürnberg gab dem Erwerber Recht.

Anmerkungen

Da der Erwerber den Praxisstandort verlegt hat und weder in Praxisverträge einstieg noch Patienten des Verkäufers weiter behandelte, diente die Zahlung des Preises für den Patientenstamm alleine dem Erwerb der Vertragsarztzulassung. Zwar kann die Zulassung als Vertragsarzt nicht Gegenstand einer Veräußerung sein, dennoch hat der Erwerber Zahlungen an den Verkäufer geleistet, um im Zulassungsverfahren seine Chancen auf eine Vertragsarztzulassung gegenüber Dritten wesentlich zu erhöhen. Hierdurch haben die Beteiligten den „Vorteil aus der Vertragsarztzulassung“ in einem selbstständigen immateriellen Wirtschaftsgut konkretisiert. Nicht die öffentlich-rechtliche Zulassung als solche, sondern die damit verbundene wirtschaftliche Chance stellt das Wirtschaftsgut dar, das in diesem Fall auch abschreibbar ist.

Der Abschreibungszeitraum beginnt mit dem Tag der Aufnahme der Vertragsarztstätigkeit und endet mit dem voraussichtlichen Ende der Berufstätigkeit. Da nach der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses am 1.12.04 geltenden Rechtslage die Kassenzulassung am Ende des Kalendervierteljahres endete, in dem der Vertragsarzt sein 68. Lebensjahr vollendete, ist auf diesen Zeitpunkt abzustellen. Es ist mithin von einer Abschreibungsdauer von 23,75 Jahren auszugehen.



IHR PLUS IM NETZ

Link zur Rechtsquelle
im Online-Archiv

Dem Käufer kam
es nur auf die
Zulassung an

Vorteil aus der
Zulassung als
Wirtschaftsgut

Nach Meinung
des FG Nürnberg
auch abschreibbar

Praxishinweise

Der BFH (VIII R 56/14) hat nun zwei Rechtsfragen zu klären:

- Ist der wirtschaftliche Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung ein selbstständiges immaterielles abnutzbares Wirtschaftsgut?
- Ist die gewöhnliche Nutzungsdauer im Hinblick auf die ab dem 1.10.08 geltende Fassung des § 95 Abs. 7 S. 3 SGB V (Wegfall der Altersgrenze) im Voraus annähernd fest bestimmt oder bestimmbar?

Die Vertragsarztzulassung als selbstständiges Wirtschaftsgut?

Bereits 2011 hatte der BFH (9.8.11, VIII R 13/08) entschieden, dass sich der Kaufpreis für eine Vertragsarztpraxis grundsätzlich nicht – auch nicht teilweise – dem wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung zuordnen lässt. Allerdings hatte der Erwerber hier auch die Vertragsarztpraxis einschließlich der Aktiva erworben. In Sonderfällen jedoch – so der BFH – könne die Zulassung zum Gegenstand eines gesonderten Veräußerungsvorgangs gemacht und damit zu einem selbstständigen Wirtschaftsgut konkretisiert werden. Dies sei der Fall, wenn ein Arzt an einen ausscheidenden Arzt eine Zahlung im Zusammenhang mit der Erlangung der Vertragsarztzulassung leiste, ohne jedoch dessen Praxis zu übernehmen, weil er den Vertragsarztsitz an einen anderen Ort verlegen wolle (vgl. FG Niedersachsen 28.9.04, 13 K 412/01, rkr.). Ein solcher Sonderfall liegt nun dem BFH mit der Entscheidung des FG Nürnberg vor und es ist also wahrscheinlich, dass der BFH die erste Frage entlang der vorgegebenen Linie entscheiden wird.

PRAXISHINWEIS | Der Erwerber muss die Praxis fortführen wollen (§ 104 Abs. 4 S. 4 SGB V; vgl. BSG 20.3.13, B 6 KA 19/12 R). Im vorliegenden Fall hatte der Erwerber diese Absicht wohl gar nicht. Der Standort wurde verlegt, es wurden keine Verträge übernommen und der Erwerber hatte auch kein Interesse, die Patientenbindungen zu nutzen. Ihm ging es wohl nur um die Zulassung selbst. An sich hätte er gar nicht auf die Zulassung nachbesetzt werden dürfen. Gleichwohl ist er darauf nachbesetzt worden.

Die Vertragsarztzulassung als abnutzbares Wirtschaftsgut?

Spannender ist die Frage, wie in diesem Sonderfall der zu einem immateriellen Wirtschaftsgut verselbstständigte wirtschaftliche Vorteil abzuschreiben ist; denn dazu hat sich der BFH bislang nicht äußern können.

Das FG Niedersachsen (28.9.04, 13 K 412/01, rkr.) ging davon aus, dass er grundsätzlich nicht abschreibbar ist:

- Absetzungen für Abnutzung können nicht nach § 7 Abs. 1 S. 3 EStG (Praxiswert) vorgenommen werden. Der wirtschaftliche Vorteil aus der Vertragsarztzulassung ist kein Praxiswert, sondern eine selbstständige greifbare Einzelheit, die von dem Praxiswert getrennt zu betrachten ist. Es handelt sich nicht um den Goodwill der Praxis, sondern um einen konkreten Vorteil, der aus der Vertragsarztzulassung entspringt. Diese Auffassung teilt auch das FG Nürnberg.

Selbstständiges Wirtschaftsgut nur im Ausnahmefall des „Zulassungskaufs“

Vertragsarzt-rechtlich eigentlich unzulässig

Praxiswert-AfA nicht anwendbar

- Absetzungen für Abnutzungen nach § 7 Abs. 1 S. 1 und 2 EStG wiederum sind nur für abnutzbare Wirtschaftsgüter zu gewähren, deren Nutzbarkeit sich auf einen begrenzten Zeitraum erstreckt. Die Vertragsarztzulassung wurde nach der Rechtslage im Streitjahr jedoch zeitlich unbegrenzt erteilt (§ 95 Abs. 6 und 7 SGB V). Erst mit Wirkung ab dem 1.1.99 war eine Altersgrenze von 68 Jahren eingeführt worden (§ 95 Abs. 7 S. 2 SGB V). Das FG Niedersachsen konnte daher offen lassen, ob durch die Altersgrenze für die Ausübung der Vertragsarztzulassung eine (neue) zeitliche Nutzungsbegrenzung eingetreten war. Hierin unterscheidet sich der Fall des FG Nürnberg aber und es meint, Anfang und Ende des Nutzungszeitraums bestimmen zu können.

Mittlerweile ist die Altersgrenze nach zähem Ringen wieder aufgehoben worden und es stellt sich – wieder – die Frage, ob sich eine Vertragsarztzulassung abnutzen kann und wenn ja, über welchen Zeitraum.

- Wollte man – wie das FG Nürnberg – von einer grundsätzlichen Abnutzbarkeit ausgehen, benötigt man ein Ende der Nutzungsdauer. Hierfür kommen bestimmte Hilfszeitpunkte in Betracht, die jedoch problematisch sind:

- **Beabsichtigtes Ende der Berufstätigkeit:** Man könnte darauf abstellen, wann ein Arzt bei Erwerb einer Zulassung beabsichtigt, auf diese aus Altersgründen zu verzichten. Dies wäre aber rein spekulativ.
- **Statistisches Durchschnittsalter beim Verzicht:** Man könnte auf das durchschnittliche Alter der Ärzte bei Verzicht auf die Zulassung aus Altersgründen abstellen. Statistische Daten zu dem durchschnittlichen Verzicht auf die Zulassung aus Altersgründen gibt es aber nicht. Die vergleichsweise geringe Zahl von Ärzten, die nach Erreichen des 65. Lebensjahres noch ärztlich tätig sind (lt. Bundesärztekammer waren das 2014 18.000 von 360.000), spricht aber dafür, dass die Mehrzahl der Ärzte mit 65 Jahren ihre ärztliche Tätigkeit beendet.
- **Renteneintrittsalter der ärztlichen Versorgungswerke.** Das Renteneintrittsalter der Versorgungswerke liegt zwischen 65 und 67 Jahren, je nach Beitritt in das Versorgungswerk, wobei das Renteneintrittsalter – unter Abzügen in den Versorgungsleistungen – häufig auch schon ab dem 60. Lebensjahr in Anspruch genommen werden kann. Allerdings sind diese Altersangaben hinsichtlich der Frage, wann ein Arzt üblicherweise seine Tätigkeit beendet, nur relativ aussagekräftig, weil bei Versorgungswerken der Arzt auch nach Beginn der Rentenzahlungen weiter vertragsärztlich oder privatärztlich tätig sein darf. Sonstige statistische Erfassungen für den durchschnittlichen Zeitpunkt der Beendigung der vertragsärztlichen Tätigkeit bestehen nicht. Es kann aber zumindest aus den Eckdaten der Versorgungswerke ein Mittelwert errechnet werden: Zwischen dem regulären Austrittszeitpunkt (und Eintritt in die Rentenversorgung) mit 65 Jahren und dem endgültigen Zeitpunkt mit 67 Jahren ergibt sich ein Mittelwert von 66 Jahren.

Ohne Altersgrenze wird die Bestimmung des Nutzungsendes schwierig

Hilfsgrößen für die Bestimmung des Nutzungsendes

■ Mit dem FG Niedersachsen könnte man argumentieren, dass der wirtschaftliche Vorteil aus der Vertragsarztzulassung sich nicht innerhalb eines bestimmten Zeitraums verbraucht und immer gleichbleibend in Anspruch genommen werden kann, solange man Inhaber der Zulassung ist. Unterstützend könnte man eine Entscheidung des BFH (19.10.06, III R 6/05) heranziehen, in der das Gericht den Domain-Namen als immaterielles Wirtschaftsgut für grundsätzlich nicht abschreibbar erachtet, wenn seine Nutzbarkeit weder unter rechtlichen noch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zeitlich begrenzt ist. Lediglich wenn die Verwendung des Domain-Namens zivilrechtlich untersagt würde, begründete dies allenfalls eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG, nicht aber die Abnutzbarkeit der Domain-Adresse an sich. Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, können jedoch keine Teilwertabschreibung bilden.

Vorläufiges Fazit bis zu einer Entscheidung des BFH

Die Überlegungen zur möglichen Länge der Nutzungsdauer haben gezeigt, wie schwierig es in der Praxis werden wird, einen unstreitigen Endzeitpunkt zu finden. Selbst wenn man sich typisierend auf einen statistisch ermittelten Wert einigen könnte, würde es in der Folge eine Fülle an Verfahren geben, in denen Steuerpflichtige Argumente vortragen werden, warum in ihrem Fall die Typisierung ungerecht ist. Außerdem stellt sich die praktische Frage, alle wie viel Jahre der Wert neu angepasst werden muss, weil sich der Durchschnittswert geändert hat.

Aus Sicht des Steuerpflichtigen sind ohnehin beide Lösungen unbefriedigend. Auch wenn man von der grundsätzlichen Abnutzbarkeit ausgeht, werden in der Praxis in vielen Fällen Abnutzungsdauern von weit über 20 Jahren dabei herauskommen, was den wirtschaftlichen Vorteil der Abschreibung stark relativiert.

Aufgabe der Beratungspraxis muss es daher sein, solche Fälle des reinen „Zulassungskaufs“ – die ja auch vertragsarztrechtlich bedenklich sind – erst gar nicht eintreten zu lassen. Ein Vertrag sollte immer so gestaltet werden, dass der Käufer nicht nur eine Zulassung erwirbt, sondern eine ganze Praxis. Dann wird die Zulassung gerade nicht zum Gegenstand eines gesonderten Veräußerungsvorgangs und damit zu einem selbstständigen Wirtschaftsgut.

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Zulassung: Vertragsarztsitz ist steuerlich abziehbar - zum Kleinkrieg zwischen BFH und BMF (Sedlazcek, PFB 11, 179)
- Praxisfinanzierungen: Immer Ärger mit der Abschreibung des immateriellen Praxiswerts (Michels/Ketteler-Eising, PFB 09, 314)
- Praxis-Goodwill: Vertragsarztzulassung (Wendland, PFB 09, 120)
- Betriebsprüfung: Wann Zahlungen für die Zulassung doch abgeschrieben werden können (Kanter, PFB 08, 167)
- Niedersächsisches Finanzgericht: Keine Abschreibung der Vertragsarztzulassung (Kanter, PFB 05, 213)

Grundsätzliche Nichtabnutzbarkeit würde das Problem lösen

Aus Sicht des Steuerpflichtigen in der Regel beides unvorteilhaft

Den reinen „Zulassungskauf“ verhindern