

Zulassung zum Vertragsarzt im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung als wertbildender Faktor des Praxiswerts

Leitsätze

Orientiert sich der für eine Arztpraxis mit Vertragsarztsitz zu zahlende Kaufpreis ausschließlich am Verkehrswert, so ist in dem damit abgegoltenen Praxiswert der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt untrennbar enthalten.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob beim Erwerb einer Arztpraxis, die nach den Bestimmungen des Sozialgesetzbuchs Fünftes Buch --Gesetzliche Krankenversicherung-- (SGB V) betrieben wird, neben dem Praxiswert ein weiteres immaterielles Wirtschaftsgut "Wirtschaftlicher Vorteil einer Vertragsarztzulassung" angeschafft wird.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Facharzt für Orthopädie. Im April 1998 erwarb er eine Facharztpraxis mit dem Patientenstamm der gesetzlich Versicherten. Der Gesamtkaufpreis betrug 498.000 DM. Der Praxis-Übernahmevertrag bestimmte, dass auf die Einrichtung 58.000 DM und auf den ideellen Wert der Praxis 440.000 DM entfielen. Dieser Praxiswert war anhand des vom Veräußerer in der Praxis erzielten und auf die gesetzlich versicherten Patienten entfallenden Umsatzes und Gewinns ermittelt worden. Die Privatpraxis führte der Verkäufer fort; sie war vom Vertrag ausgenommen. Die Geschäftsgrundlage des Übernahmevertrages sollte entfallen, wenn der Kläger aus von ihm nicht zu vertretenden Gründen die Zulassung als Vertragsarzt nicht erhalten sollte.
- 3 Nachdem der Kläger die Zulassung erhalten hatte, gründete er mit einem Facharzt für Anästhesie eine Praxisgemeinschaft. Der Anästhesist entrichtete an den Kläger 200.000 DM als Gegenleistung für den von ihm erworbenen Anteil am Praxiswert. Der Kläger ermittelte seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Er setzte im Hinblick auf den ihm verbleibenden Teil des Praxiswerts von 240.000 DM für die Streitjahre 2002 und 2003 jeweils entsprechende Beträge als Betriebsausgabe (Absetzung für Abnutzung --AfA--) an.
- 4 Nach einer Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass die Hälfte des vom Kläger entrichteten Betrags für den Praxiswert auf den "wirtschaftlichen Vorteil einer Vertragsarztzulassung" entfalle, der als ein nicht abnutzbares immaterielles --vom Praxiswert zu trennendes eigenes-- Wirtschaftsgut anzusehen sei. Da die vom Kläger jährlich vorgenommene AfA die abschreibbare Hälfte bereits überschritten habe, sei für weitere AfA in den Jahren 2002 und 2003 kein Raum mehr.
- 5 Die dagegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte Erfolg (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Rheinland-Pfalz vom 9. April 2008 2 K 2649/07, Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1107).

- 6 Dagegen richtet sich die Revision des FA, das die Verletzung von § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG rügt. Das FA ist der Auffassung, die Vorschrift des § 103 Abs. 4 SGB V eröffne für den ausscheidenden Arzt die Möglichkeit, den wirtschaftlichen Wert der Vertragsarztpraxis in Form eines entsprechenden Nachfolgervorschlags zu verwerten. Dieser wirtschaftliche Vorteil, nicht die öffentlich-rechtliche Zulassung selbst, sei ein eigenständiges Wirtschaftsgut. Dieses unterliege --vergleichbar mit einer Güterfernverkehrsgenehmigung-- keinem Wertverzehr beim Erwerber. Die wirtschaftliche Bedeutung der Vertragsarztzulassung sei verselbständigt und gehe über die des Geschäftswerts einer übernommenen Praxis hinaus. Die Zulassung als Vertragsarzt beeinflusse den Geschäftswert auch aufgrund des mit ihr verbundenen Konkurrenzschutzes.
- 7 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Rheinland-Pfalz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG den Vorteil aus der Zulassung des Klägers als Vertragsarzt nicht als selbständiges Wirtschaftsgut beurteilt.
- 10 1. a) Wirtschaftsgüter sind 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 (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. August 1992 I R 24/91, BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977, m.w.N.; vom 19. Oktober 2006 III R 6/05, BFHE 215, 222, BStBl II 2007, 301; vom 30. September 2010 IV R 28/08, BFHE 231, 144, BStBl II 2011, 406).
- 11 b) 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 (vgl. BFH-Urteile vom 25. Januar 1979 IV R 21/75, BFHE 127, 180, BStBl II 1979, 369; vom 27. März 1996 I R 60/95, BFHE 180, 548, BStBl II 1996, 576).

- 12 Den derivativ erworbenen Praxiswert beurteilt die Rechtsprechung als abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, weil der Wert einer freiberuflichen Praxis im Wesentlichen auf dem persönlichen Vertrauensverhältnis zum Praxisinhaber beruht, das nach dessen Ausscheiden endet (Urteil des Reichsfinanzhofs vom 30. Januar 1929 VI A 369/28, RStBI 1929, 326; BFH-Urteile vom 15. April 1958 I 61/57 U, BFHE 67, 151, BStBI III 1958, 330; vom 1. April 1982 IV R 2-3/79, BFHE 136, 83, BStBI II 1982, 620).
- 13 Ferner gehören zu den Wirtschaftsgütern etwa ein Wettbewerbsverbot, für das Zahlungen geleistet werden (BFH-Urteil vom 23. Juni 1981 VIII R 43/79, BFHE 134, 255, BStBI II 1982, 56), sowie Milchlieferungsrechte und das betriebsgebundene Zuckerrübenlieferrecht (vgl. BFH-Urteile vom 5. März 1998 IV R 23/96, BFHE 185, 435, BStBI II 2003, 56; vom 24. Juni 1999 IV R 33/98, BFHE 189, 132, BStBI II 2003, 58; vom 10. Juni 2010 IV R 32/08, BFHE 230, 332; vom 9. September 2010 IV R 2/10, BFHE 230, 453, BStBI II 2011, 171).
- 14 Auch der wirtschaftliche Vorteil aus einer Güterfernverkehrsgenehmigung ist ein selbständiges Wirtschaftsgut, weil es für die steuerliche Eigenschaft als Wirtschaftsgut nicht auf die Verkehrsfähigkeit (Einzelveräußerbarkeit) ankommt. Es reicht aus, dass der Vermögenswert zusammen mit dem Betrieb übertragen werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 22. März 1989 II R 15/86, BFHE 157, 211, BStBI II 1989, 644, m.w.N.; vom 10. August 1989 X R 176-177/87, BFHE 158, 53, BStBI II 1990, 15; vom 4. Dezember 1991 I R 148/90, BFHE 166, 472, BStBI II 1992, 383).
- 15 c) Von den selbständigen Wirtschaftsgütern abzugrenzen sind deren unselbständige Teile, die wertbildenden Faktoren, wie z.B. geschäftswertbildende Rechtsreflexe oder Nutzungsvorteile eines Wirtschaftsguts (vgl. BFH-Urteile vom 20. März 2003 IV R 27/01, BFHE 202, 256, BStBI II 2003, 878, m.w.N.; in BFHE 231, 144, BStBI II 2011, 406). So sind Lieferrechte für Leseringe keine selbständigen Wirtschaftsgüter, sondern wertbildende Faktoren des allgemeinen Geschäftswerts (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 1987 II R 224/82, BFHE 151, 198, BStBI II 1988, 50). Dasselbe gilt für Gewinnchancen aus schwebenden Verträgen (BFH-Urteil vom 7. November 1985 IV R 7/83, BFHE 145, 194, BStBI II 1986, 176). Die Möglichkeit, ein Grundstück in bestimmter Weise zu nutzen, ist kein besonderes Wirtschaftsgut neben dem Grund und Boden (BFH-Urteil vom 9. Juli 2002 IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21).
- 16 d) Ein unselbständiger werterhöhender Faktor eines Wirtschaftsguts kann zum Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs gemacht und dadurch zu einem selbständigen immateriellen Wirtschaftsgut konkretisiert werden. Das ist zum Beispiel der Fall, wenn eine "Veräußerung des Kundenkreises" zur Bereinigung von Liefergebieten oder bei Änderung des Warenangebots stattfindet (vgl. BFH-Urteil vom 16. September 1970 I R 196/67, BFHE 101,

76, BStBl II 1971, 175). Eine gemeinschaftsrechtliche Ackerprämienberechtigung (Ackerquote) verselbständigt sich dann als Wirtschaftsgut, wenn sie in den Verkehr gebracht, insbesondere zum Gegenstand eines Kaufvertrages gemacht worden ist. Erst zu diesem Zeitpunkt wird sie einer selbständigen Bewertung zugänglich und löst sich als immaterielles Wirtschaftsgut von dem Grund und Boden (BFH-Urteil in BFHE 231, 144, BStBl II 2011, 406).

- 17 2. Nach diesen Maßstäben ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass bei dem 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 (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 29. Aufl., § 5 Rz 228; Michels/Ketteler-Eising, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 314, sowie in DStR 2006, 961; Errestink, Neue Wirtschaftsbriefe 23/2008, Fach 3, 15079; Steinbrück, Praxisabgabe und Praxisübernahme, 2. Aufl., S. 50 Rz 130; a.A. Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rz 1700; Handzik in Littmann/ Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 7 Rz 100; Verfügungen der Oberfinanzdirektion --OFD-- Koblenz vom 12. Dezember 2005 S 2134a A-St 31 4, DStR 2006, 610; der OFD Rheinland vom 11. Februar 2009 S 2170-St 157 --01/2008--, juris; der OFD Münster vom 11. Februar 2009 S 2172-152-St 12-33, DStR 2009, 798).
- 18 Der Kaufpreis für eine Vertragsarztpraxis lässt sich grundsätzlich nicht --auch nicht teilweise-- dem wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung zuordnen.
- 19 a) Der Erwerb einer eingeführten Arztpraxis schafft für den Praxiserwerber die Grundlage der freiberuflichen Tätigkeit. Das erworbene Chancenpaket bildet den Praxiswert, der sich aus den verschiedenen wertbildenden Einzelbestandteilen zusammensetzt (Patientenstamm, Standort, Umsatz, Facharztgruppe, etc.). Wie bei Gewerbetreibenden handelt es sich um einen Inbegriff einer Anzahl von im Einzelnen nicht messbaren Faktoren (vgl. Bundesärztekammer, Hinweise zur Bewertung von Arztpraxen, Stand 9. September 2008, Deutsches Ärzteblatt 2008, A4; Frielingsdorf, Praxis Freiberufler-Beratung 3/2008, 68). Wenn sich der Kaufpreis einer Praxis --wie im Streitfall-- nach dem Verkehrswert richtet, lässt sich von dem Praxiswert kein gesondertes Wirtschaftsgut "Vorteil aus der Vertragsarztzulassung" abspalten. Der die Praxis übergabende Vertragsarzt kann den Vorteil aus der Zulassung grundsätzlich nicht selbständig verwerten. Er kann nur gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung einen Antrag auf Fortführung der bestehenden Praxis durch einen Nachfolger (§ 103 Abs. 4 Satz 1 SGB V) stellen. 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 (vgl. Kaltenborn in Becker/Kingreen, SGB V, 2. Aufl., § 103 Rz 14, m.w.N.), 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 Abs. 4 Satz 7 SGB V). Diese Begrenzung soll das eigentumsrechtlich geschützte Recht des bisherigen Praxisinhabers an der eingerichteten und ausgeübten Arztpraxis mit dem Grundrecht der Bewerber auf freie Berufswahl in Einklang bringen (Seer, DStR 1995, 377) und verhindern, dass sich durch die erhöhte Nachfrage nach Kassenpraxen der Kaufpreis für die Praxis ungerechtfertigt erhöht (vgl. BTDrucks 12/3608, S. 99). Orientiert sich daher der zu zahlende Kaufpreis ausschließlich am Verkehrswert der fortgeführten Praxis, so ist in dem damit abgegoltenen Praxiswert der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt untrennbar enthalten.

- 20 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.
- 21 b) Eine andere Beurteilung folgt nicht aus der Rechtsprechung, derzufolge eine Güterfernverkehrsgenehmigung ein selbständiges Wirtschaftsgut ist. Allerdings ist der wirtschaftliche Vorteil einer Vertragsarztzulassung insoweit mit einer Güterfernverkehrsgenehmigung vergleichbar, als der Inhaber in einem reglementierten Markt auftreten und die Marktchancen nutzen darf. Die Zulassung als Vertragsarzt ist aber von persönlichen Voraussetzungen abhängig, die nicht Gegenstand einer Veräußerung sein können, insbesondere von der beruflichen Qualifikation als Arzt. Außerdem begründet die Zulassung eine Behandlungspflicht gegenüber den gesetzlich versicherten Patienten und damit einhergehend einen öffentlich-rechtlichen Vergütungsanspruch (§ 95 Abs. 3 Satz 1 SGB V, § 72 Abs. 2 SGB V).
- 22 Die Rechtsprechung zur Wirtschaftsgutseigenschaft von Güterfernverkehrsgenehmigungen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 157, 211, BStBl II 1989, 644; in BFHE 158, 53, BStBl II 1990, 15; in BFHE 166, 472, BStBl II 1992, 383) beruht zudem auf § 10 Abs. 4 des Güterkraftverkehrsgesetzes in der damaligen Fassung, wonach die Güterfernverkehrskonzession in einem vereinfachten Verfahren auf einen etwaigen Betriebserwerber übergang, ohne dass ein neues Ausschreibungsverfahren durchgeführt werden musste. Bei der Veräußerung eines Speditionsunternehmens hing die Höhe des Kaufpreises entscheidend vom Vorhandensein einer oder mehrerer Güterfernverkehrsgenehmigungen ab (vgl. BFH-Urteil in BFHE 157, 211, BStBl II 1989, 644). Diese konnten mit dem Unternehmen entgeltlich übertragen und einzeln bewertet werden und erfüllten damit die Merkmale eines Wirtschaftsguts.
- 23 Demgegenüber kann die Zulassung als Vertragsarzt gerade nicht zusammen mit der Praxis entgeltlich übertragen werden. Vielmehr sind das Nachbesetzungsverfahren und der Praxiserwerb voneinander unabhängige Rechtsakte (Urteil des Bundessozialgerichts vom 19. August 1992 6 RKa

- 24 Die Regelungen des § 103 Abs. 4 SGB V über die Praxisnachfolge in zulassungsbeschränkten Bereichen finden Anwendung, wenn die Zulassung des Vertragsarztes durch Erreichen der Altersgrenze, Tod, Verzicht oder Entziehung endet. Ein Antrag des Verzichtenden löst gemäß § 103 Abs. 4 Satz 1 SGB V das Nachbesetzungsverfahren aus; dann entscheidet der Zulassungsausschuss über den Nachfolger nach Ausschreibung der Praxis nach pflichtgemäßem Ermessen. Der Kaufpreis für die Praxis ist, wie dargelegt, auf den aus sämtlichen wertbildenden Faktoren zusammengesetzten Verkehrswert begrenzt. Ein Kaufpreisanteil für den Vorteil aus der Vertragsarztzulassung ist gemäß § 103 Abs. 4 Satz 7 SGB V nicht vorgesehen.
- 25 c) Auch wenn mithin der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt grundsätzlich kein neben dem Geschäftswert der übernommenen Praxis stehendes oder ihn überlagerndes selbständiges Wirtschaftsgut ist, schließt dies nicht aus, dass in Sonderfällen die Zulassung zum Gegenstand eines gesonderten Veräußerungsvorgangs gemacht und damit zu einem selbständigen 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. September 2004 13 K 412/01, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2005, 427). So liegt der Streitfall indessen nicht.
- 26 3. Im Streitfall hat das FG es mithin zu Recht abgelehnt, den vom Kläger geleisteten Kaufpreis teilweise dem wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung zuzuordnen. Das Entgelt für den Praxiswert (440.000 DM) hatten die Vertragsparteien ausschließlich am erzielten Umsatz/Gewinn der übernommenen Kassenpraxis orientiert. Daneben kommt dem wirtschaftlichen Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt aus den ausgeführten Gründen keine eigenständige Bedeutung zu.