

steuerl. Behandlung des „Erwerbs“ einer Vertragsarztzulassung

Teilweise sind die steuergesetzlichen Regelungen derart komplex, dass es einer weiteren Erläuterung zu ihrem Verständnis bedarf. Eine solche „Erläuterung“ ist hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des Erwerbs einer Vertragsarztzulassung jüngst durch die Oberfinanzdirektion Münster erfolgt. Deren mit Erlass vom 11.02.2009 – durchaus systematisch – vorgenommene Aufbereitung der steuerlichen Behandlung des einer kassenärztlichen Vertragsarztzulassung ggf. beizumessenden Werts ist dabei Inhalt dieser Informationsschrift, wobei auch nicht verschwiegen werden soll, dass die Finanzverwaltungen der einzelnen Bundesländer zu diesem Themenkomplex vereinzelt auch von den nachstehenden Ausführungen abweichende Rechtsauffassungen vertreten.

Auch wenn kassenärztliche Zulassungen nicht unter Ärzten handelbar sind, da sie vom zuständigen Zulassungsausschuss der regional tangierten Kassenärztliche Vereinigung vergeben werden, geht die Finanzverwaltung sehr wohl davon aus, dass Vertragsarztzulassungen auch (gegen Entgelt) erworben werden können bzw. als Entgeltbestandteil in Kaufpreisen für Praxen enthalten sind. Dass mit dieser Sichtweise der Finanzverwaltung verknüpfte Problem liegt dabei in dem Umstand begründet, dass der nach Sichtweise der Finanzverwaltung auf eine Vertragsarztzulassung anteilig entfallende Kaufpreis u.U. als steuerlich irrelevant behandelt werden soll, da sich die – entgeltlich angeschaffte – Zulassung nicht verbraucht, d.h. keiner Abnutzung unterliegt und somit weder als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe, noch als abzuschreibender immaterieller Vermögensgegenstand (vergleichbar einer Lizenz o.ä.) anzusehen ist.

Danach wird allerdings nicht in jedem Fall davon ausgegangen, dass überhaupt ein Entgelt für das „immaterielle Wirtschaftsgut Vertragsarztzulassung“ entrichtet wird. Vielmehr sind insgesamt drei Kategorien zu unterscheiden:

1. **Die entgeltlich übernommene Praxis liegt in einem Planungsbereich, für den es keine Zulassungsbeschränkung gibt.** In diesem Fall wäre die Erlangung einer Zulassung für den Übernehmer auch ohne Erwerb der Praxis möglich.

Der Praxiskaufpreis entfällt damit ausschließlich auf die materiellen und immateriellen Werte der Praxis, während der Vertragsarztzulassung an sich kein Wert beizumessen ist. Der Kaufpreis kann vom Praxisübernehmer damit vollständig im Wege des Abschreibungsansatzes steuerlich geltend gemacht werden.

2. **Die entgeltlich erworbene Praxis liegt innerhalb eines zulassungsbeschränkten Planungsbereich.** In diesem Fall wird der Zulassungsausschuss der Kassenärztliche Vereinigung durch die zwischen Praxisabgeber und –übernehmer getroffene Vereinbarung durchaus dazu angeregt, die vom Praxisabgeber zur Ausschreibung freigegebene Zulassung an den die Praxis erwerbenden Übernehmer zu vergeben.

Aufgrund dieser durchaus gängigen Übung der vom Praxisabgeber zu Gunsten des Praxisübernehmers erfolgten Fürsprache ist nach Ansicht der Finanzverwaltung durchaus die Bedeutung beizumessen, dass im für die Praxis zu entrichtenden Kaufpreis ein anteilig auf die Vertragsarztzu-

lassung entfallender Wert enthalten ist. Auch zur Ermittlung dieses Wertes hat die Finanzverwaltung dabei konkrete Vorstellungen bzw. Berechnungsvorschläge, die tendenziell Bezug auf die Rentabilität der Praxis nehmen. Dabei wird der schlussendlich ermittelte, der Vertragsarztzulassung beizumessende Kaufpreis als nicht abnutzbar angesehen und ist somit weder als sofort ansetzbare Betriebsausgabe, noch als anteiliger Abschreibungsbetrag steuermindernd berücksichtigungsfähig.

Da die diesbezüglich latent bevorstehende Auseinandersetzung betreffend die notwendige Kaufpreisaufteilung in einen steuerlich berücksichtigungsfähigen und einen steuerlich nicht berücksichtigungsfähigen Teil zwischen Finanzverwaltung und Praxisübernehmer geführt wird, empfiehlt es sich dringend, sich vom Praxisabgeber möglichst umfangreich mit Zahlenmaterial und Unterlagen zur wirtschaftlichen Rentabilität der Praxis sowie der einzelnen Praxisbereiche (GKV- bzw. Privatpatienten, IGeL-Leistungen, ggf. auf einzelne Honorarsparten besonders entfallende Kosten etc.) versorgen zu lassen, um möglichst detailliert gegenüber der Finanzverwaltung argumentieren zu können.

Nach Ansicht des Verfassers noch nicht eindeutig geklärt ist dabei die Frage, ob die anteilig der Vertragsarztzulassung beizumessenden, steuerlich irrelevanten Anschaffungskosten zu einem späteren Zeitpunkt als Aufwand angesetzt werden können, zu dem die Voraussetzungen für die Wertbeimessung bspw. durch Aufhebung der Zulassungsbeschränkung entfallen sind.

3. Sofern der **Erwerb einer Praxis** (inkl. Zulassung) erfolgt, **ohne diese real weiter zu betreiben**, sondern der Erwerb ausschließlich auf eine dahingehende Verwertung der Zulassung gerichtet ist, dass diese bspw. auf einen Mitgesellschafter einer Gemeinschaftspraxis übergeht, um die Rentabilität der Gemeinschaftspraxis durch entsprechende Honorarausweitungsmöglichkeiten zu verbessern, unterstellt die Finanzverwaltung, dass der gesamte Kaufpreis für die erworbene Praxis ausschließlich auf die – steuerlich irrelevante – Vertragsarztzulassung entfällt und demnach den übrigen, notgedrungen miterworbenen Praxisbestandteilen eigentlich gar kein Wert beizumessen war.

Vorstehenden Ausführungen kann entnommen werden, dass vielfach ein schmaler Grad zwischen einer steuerlich schädlichen und einer steuerlich unschädlichen Ausgestaltung von Sachverhalten liegt. Zur Vermeidung von Nachteilen empfiehlt sich daher eine vorausschauende Ausgestaltung von Sachverhalten oder vertraglichen Vereinbarungen vorzunehmen. Dabei steht der Steuerberater gern hilfreich zur Seite.