

Herausgeber: Maximilian G. Broglie, Rechtsanwalt, Wiesbaden | Herbert Wartensleben, Rechtsanwalt, Stolberg

Herausgeberbeirat: Prof. Dr. iur. Dr. med. Christian Dierks, Rechtsanwalt, Präsident der Deutschen Gesellschaft für Medizinrecht (DGMR), Berlin | Martina Döben-Koch, Rechtsanwältin, Justitiarin des Hartmannbundes Hessen, Frankfurt | Prof. Dr. med. Dr. jur. Alexander P. F. Ehlers, Rechtsanwalt, München | Michael Frehse, Rechtsanwalt, Münster | Frank Ihde, Rechtsanwalt, Hannover | Dr. med. Dr. iur. Adem Koyuncu, Rechtsanwalt, Köln | Dieter Niederhausen, Rechtsanwalt, Offenbach | Prof. Dr. Hermann Plagemann, Rechtsanwalt, Frankfurt/Main | Jörn Schroeder-Printzen, Rechtsanwalt, Potsdam | Dr. Frank A. Stebner, Rechtsanwalt, Salzgitter | Prof. Dr. Wolfgang Voit, Sprecher der Forschungsstelle für Pharmarecht der Philipps-Universität, Marburg | PD Dr. Ute Walter, Rechtsanwältin, München | Dr. Tobias Weimer, Rechtsanwalt, Hamm

Schriftleiter: Peter Hoffmann, Oberfeldstraße 29, 60439 Frankfurt/Main
Rechtsanwalt Prof. Dr. Klaus Letzgus, Waldseestraße 3–5, 76530 Baden-Baden

AUFSÄTZE | BERICHTE | STELLUNGNAHMEN

Steuerliche Probleme beim Kauf einer Arztpraxis – Absetzbarkeit der Kassenarztzulassung

Johannes Rudolph

Wer bisher eine Arztpraxis gekauft hat, musste in der Regel einen Kaufpreis für das materielle Anlagevermögen sowie für den immateriellen Praxiswert, den sogenannten Goodwill bezahlen. Bisher war es dabei so, dass dieser Kaufpreis steuerlich abgeschrieben werden konnte und so der zu versteuernde Gewinn gemindert wurde. Aufgrund neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung scheint diese Möglichkeit nun stark gefährdet. Daher besteht diesbezüglich erheblicher Beratungsbedarf, um böse Überraschungen und Fehler bei der ursprünglichen Finanzplanung zu vermeiden.

Ausgelöst wurden die Turbulenzen um die Einschränkung dieser Abschreibungsmöglichkeit durch ein Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 28.09.2004 (Az. 13 K 412/01). In diesem Urteil hat das FG festgestellt, dass der mit dem Vertragsarztsitz verbundene wirtschaftliche Vorteil nicht ein abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut darstellt. Dieses Urteil ist auch mittlerweile rechtskräftig geworden, da die ursprünglich eingelegte Revision zurückgenommen worden ist (BFH IV R 64/04). Das Finanzgericht hat in seinem Urteil ausgeführt, dass der Kassenarztsitz nicht aus der öffentlich-rechtlichen Zulassung als solcher besteht, sondern in der damit verbundenen wirtschaftlichen Chance, auf einem beschränkten Markt als Arzt tätig werden zu können. Diese Chance ändert sich wertmäßig nicht, so dass eine Abschreibung nicht möglich ist.

Diesem Urteil hat sich die Finanzverwaltung mit ihrer Anweisung der OFD Koblenz vom 12.12.2005 (DStR 2006, 610) angeschlossen.

Aus Sicht der Finanzverwaltung stellt die Vertragsarztzulassung einen gesondert zu bewertenden wirtschaftlichen Vorteil dar, der nicht abnutzbar und somit auch nicht abschreibbar sein soll. Bisher konnte ein erworbener Goodwill (Praxiswert) über einen Zeitraum von 3 bis 5 Jahren abgeschrieben werden.

Die OFD Koblenz führt in ihrer Verfügung weiterhin aus, dass der wirtschaftliche Vorteil der Vertragsarztzulassung grundsätzlich ein selbständiges, immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens und nicht nur einen unselbständigen wertbildenden Faktor, der nur im Rahmen des Praxiswertes in Erscheinung tritt, darstellt. Da diese Vertragsarztzulassung generell zeitlich unbegrenzt erteilt wird, kommen sogenannte Absetzungen für Abnutzung (AfA) nicht in Betracht.

Außerdem ist die OFD der Ansicht, dass die Altersgrenzenregelung, die gem. § 95 Abs. 7 Satz 3 SGB V dazu führt, dass die Arztzulassung in dem Ende des Kalendervierteljahres endet, in dem der Vertragsarzt sein 68. Lebensjahr vollendet hat, nicht dazu führt, dass der wirtschaftliche Vorteil einem Wertverzehr unterliegt. Denn die Arztzulassung sei

vom erwerbenden Arzt im Rahmen seiner Tätigkeit ohne jeglichen Wertverlust nutzbar.

Bilanzsteuerlich ist daher der Kassenarztsitz in die Bilanz aufzunehmen und unverändert während der aktiven Tätigkeit fortzuführen. Steuerlich ist er dann erst bei der Veräußerung der Praxis geltend zu machen, so dass beim Verkaufserlös der Buchwert für den Erwerb des Kassenarztsitzes in Abzug zu bringen ist.

Die Auswirkungen dieser steuerrechtlichen Einordnung der Vertragsarztzulassung durch das Finanzgericht Niedersachsen sowie die OFD Koblenz sind gravierend:

Nach der bisher geltenden Rechtsprechung konnte der erwerbende Arzt den Goodwill der Praxis in den ersten Jahren absetzen. Diese steuerliche Vergünstigung dürfte in der Zukunft wegfallen, zumindest für den Anteil, der auf den Erwerb der Kassenarztzulassung entfällt. Hierdurch wird die Liquidität in den ersten Jahren nach der Praxisübernahme stark vermindert. Dies wiederum erschwert die notwendigen Abschreibungen zur Finanzierung des Praxiskaufpreises ganz erheblich. Außerdem dürften sich aufgrund der fehlenden steuerlichen Entlastungen die Laufzeiten für ggf. zur Finanzierung des Praxiskaufes aufgenommene Darlehen verlängern.

Auch wenn dieses Urteil und die Verfügung der OFD Koblenz nun in der Welt sind, so sind unserer Auffassung zur Folge diese nicht zwingend verallgemeinerungsfähig, denn die Vorgehensweise sowohl der Rechtsprechung als auch der Finanzverwaltung unterliegt starker Kritik in der Literatur.

Insbesondere kann die Auffassung nicht überzeugen, dass ein Teil des Kaufpreises für den Erwerb einer Arztpraxis an den Veräußerer gezahlt wird, damit der Verkäufer dem Erwerber das Recht einräumt auf einem beschränkten Markt tätig werden zu können.

Denn die kassenärztliche Zulassung ist kein Recht, welches auf dem freien wirtschaftlichen Markt handelbar ist. Vielmehr wird die Zulassung durch ein öffentlich rechtliches Ausschreibungsverfahren von der kassenärztlichen Vereinigung vergeben, so dass eine direkte Übertragung vom Veräußerer auf den Erwerber nicht möglich ist. Aufgrund dieser Dreiecks-Konstellation zwischen der KV, dem Erwerber und dem Veräußerer ist es der kassenärztlichen Vereinigung ungenommen, bei Nichtvorliegen der Zulassungsvoraussetzungen die Zulassung dem Erwerber nicht zu erteilen. Dem steht auch nicht die Auffassung des Finanzgerichts Niedersachsen entgegen, wonach gem. § 101 Abs. 4 Satz 6 SGB V die wirtschaftliche Verwertung einer solchen Arztzulassung durchaus möglich ist.

Vielmehr erfolgt aufgrund der Neuregelung des § 102 Abs. 1 Satz 1 SGB V die Zulassung seit dem 01.01.2003 aufgrund von Verhältniszahlen, welche gesetzlich festgelegt worden sind. Dies kann neuerdings zu einer völligen Zulassungssperre für einzelne Planbereiche führen. Daher ist es entgegen der bisherigen Praxis nicht mehr möglich, dass die kassenärztliche Vereinigung neben diversen anderen Ermessenskriterien auf die wirtschaftlichen Interessen des ausscheidenden Vertragsarztes ausreichend berücksichtigt. Vielmehr kann durch diese gesetzliche Neuregelung der

Fall eintreten, dass ausscheidende Vertragsärzte aufgrund von bestehender Überversorgung ihre aufgegebenen Praxen nicht mehr wirtschaftlich verwerten können. Dies ergibt sich aus § 102 Abs. 1 Satz 5 SGB V, wonach Zulassungsanträge von Ärzten, die zu einer Überschreitung der Verhältniszahlen führen würden, vom Zulassungsausschuss zwingend abzulehnen sind.

Auch die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts vertritt diese Auffassung der Nichtveräußerbarkeit einer Arztzulassung, da diese ein höchstpersönliches Recht darstellt und somit weder pfändbar noch übertragbar sei (BSG-Urteil vom 10. Mai 2000 B 6 KA 67/98 R, BSGE 86, 121).

Diesbezüglich bleibt abzuwarten, in wieweit die anderen Oberfinanzdirektionen sich der rechtlichen Würdigung durch die OFD Koblenz anschließen und ob die Finanzgerichte der anderen Bundesländer den Gründen des FG Niedersachsen folgen können.

Zumindest sei darauf hingewiesen, dass das erlangte Wirtschaftsgut, der Goodwill, lediglich dem Erwerber für einen begrenzten Zeitraum einen wirtschaftlichen Nutzen einräumt. Daraus ergibt sich für den Erwerber zumindest die Möglichkeit, eine steuerliche Abschreibung für den Zeitraum bis zu seinem 68. Lebensjahr (gem. § 95 Abs. 7 Satz 3 SGB V) durchzuführen. Zwar lehnt das FG Niedersachsen diese rechtliche Einschätzung in seinem Urteil ab, jedoch nur deshalb, da im zugrunde liegenden Sachverhalt des Urteils eine derartige Altersgrenze von 68 Jahren noch nicht bestand, da diese erst seit dem 01.01.1999 eingeführt wurde.

Aufgrund erheblicher Angriffspunkte gegenüber der bisherigen Argumentation kann die Empfehlung seitens der steuerlichen Berater nur sein, solange noch kein höchstgerichtliches Urteil des BFH vorliegt, gegen die Ablehnung der Abschreibungsmöglichkeit Einspruch einzulegen, und im weiteren Schritt gerichtlich hiergegen vorzugehen.

Aus Beratersicht bedeutet dies, dass eine nachvollziehbare und transparente Praxisbewertung zwingend erforderlich ist, um die Einschätzung der Finanzverwaltung im Sinne des Praxiserwerbers zu steuern. Insbesondere ist hierin der Kaufpreis für den Vertragsarztsitz konkret zu bestimmen und vom übrigen Kaufpreis abzutrennen. Hierbei ist zu unterscheiden, dass es auch Bereiche gibt, in denen keine Zulassungsbeschränkungen für Vertragsarztpraxen herrschen (z.B. Nuklearmediziner). In solchen Fällen ist der Übernahme einer bestehenden Arztzulassung kein besonderer Wert beizumessen.

Für die Bereiche, in denen eine Vertragsarztzulassung beschränkt ist, ist im Vorfeld zu prüfen, wie hoch der Marktwert der Arztzulassung einzustufen ist. Insbesondere in Gebieten, die aus geographischer und bevölkerungstechnischer Struktur, eher unattraktiv für bestimmte Arztgruppen sind, ist der Wert einer Arztzulassung niedrig anzusetzen. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass für besonders lukrative Praxen der Kaufpreis aus Sicht der Finanzverwaltung einen großen Teil am Gesamtkaufpreis einzunehmen hat.

Daher sollte bereits im Stadium der Kaufpreisverhandlung ein steuerlicher Berater eingeschaltet werden, um zu ge-

währleisten, dass eine richtige Einschätzung des Wertes der Vertragsarztzulassung im Kaufvertrag festgehalten wird.

Außerdem sollte von vornherein darauf geachtet werden, dass diese Bewertung möglichst transparent und nachvollziehbar erfolgt, so dass für die Finanzverwaltung wenige Angriffspunkte für eine steuerrechtlich andere Sicht des Sachverhaltes bleibt.

Anschrift des Verfassers:

Johannes Rudolph
Rechtsanwalt
Möllenhoff Rechtsanwälte
Königsstraße 46
48143 Münster
info@ra-moellenhoff.de
www.ra-moellenhoff.de

Möglichkeiten des Zulassungsverzichts zu Gunsten einer Gemeinschaftspraxis (Berufsausübungsgemeinschaft)

Rainer Kuhlen

Durch das Vertragsarztänderungsgesetz (VÄndG) ergeben sich für Berufsausübungsgemeinschaften neue Möglichkeiten, die einen Zusammenschluss flexibler gestalten lassen.

Der durch das Vertragsarztänderungsgesetz (VÄndG) neu geschaffene § 103 Abs. 4b SGB V ermöglicht einem Vertragsarzt, der seine Praxis bzw. seinen Vertragsarztsitz aufgeben will (Verzicht), als angestellter Arzt bei einem anderen Vertragsarzt tätig zu werden, auch wenn für das Fachgebiet Zulassungsbeschränkungen bestehen.

Der Zulassungsausschuss hat eine solche Anstellung gemäß § 103 Abs. 4b Satz 1 SGB V (nF) zwingend zu genehmigen.

Vorteil in einer solchen Konstellation ist, dass ein Praxisinhaber nunmehr ein zweites Budget erhält, ohne einen neuen Gemeinschaftspraxispartner (oder nunmehr Berufsausübungsgemeinschaftspartner) mit aufnehmen zu müssen.

Er kann die Tätigkeit im Rahmen des 2. Sitzes durch einen angestellten Arzt erledigen lassen.

Auch die Nachbesetzung eines solchen „Angestellten-Sitzes“ im Falle des späteren Ausscheidens des angestellten Arztes durch den Vertragsarzt mit einem ärztlichen Nachfolger ist möglich (§ 103 Abs. 4b Satz 2 SGB V (nF)) und zwar ohne die Durchführung eines Nachbesetzungsverfahrens.

Nicht möglich ist dagegen, bei Ausscheiden des angestellten Arztes (ehemaliger Zulassungsinhaber) diesen „Angestellten-Sitz“ unbesetzt und somit 2 Budgets von nur einem Arzt „abarbeiten“ zu lassen.

Für die Praxis bedeutet dies:

Ein älterer Vertragsarzt, der seinen Sitz noch „vergolden“ will, verzichtet zu Gunsten einer Gemeinschaftspraxis auf seine Zulassung und lässt sich von dieser anstellen.

Ein solcher Verzicht zwecks Anstellung ist selbstverständlich auch zu Gunsten eines anderen Vertragsarztes möglich.

Die Anstellung ist vom Zulassungsausschuss zwingend zu genehmigen. Formuliert werden könnte ein Antrag wie folgt:

„Hiermit verzichte ich zu Gunsten der GP xy auf meinen Vertragsarztsitz und beantrage, mir zu genehmigen, dass ich bei der GP xy als angestellter Arzt tätig sein kann.“

So kann der nunmehr angestellte Arzt eine gute „Entlohnung“ für seinen Vertragsarztsitz erhalten. Gleichzeitig hat

der anstellende Arzt den Vorteil, dass er sich seinen Angestellten (ehemaligen Zulassungsinhaber) frei aussuchen kann und durch einen von ihm gewünschten „Nachfolger“ ersetzen kann.

Noch nicht abschließend geklärt ist, ob sich diese Regelungen auch auf die folgende Konstellation übertragen lassen:

Eine ehemaliger Partner einer Gemeinschaftspraxis hat seinen Sitz zu Gunsten der GP ausgeschrieben und ist aus dieser ausgeschieden. „Faktisch“ befindet sich diese Zulassung noch in der GP.

Besteht nun die Möglichkeit, im Rahmen des Nachbesetzungsverfahrens gleichzeitig auch einen Antrag auf Genehmigung einer angestellten Tätigkeit zu stellen?

Hier gehen die Ansichten der Zulassungsausschüsse verschiedener Kassenärztlichen Vereinigungen auseinander:

In der KV Bayern geht die Tendenz dahin, zu verlangen, dass das Nachbesetzungsverfahren zunächst ordnungsgemäß durchgeführt wird. Der Nachfolger hat den Vertragsarztsitz im Rahmen der GP mindestens ein Quartal zu führen. Erst nach Ablauf eines Quartals kann er sich von der GP bzw. dem übrig bleibenden Vertragsarzt anstellen lassen.

Die KV Berlin geht davon aus, dass ebenfalls die Durchführung eines Nachbesetzungsverfahrens notwendig ist. Darüber hinaus zeichnet sich ab, dass der Nachfolger mindestens 2 Quartale als Zulassungsinhaber tätig gewesen sein muss, bevor er sich von der GP anstellen lassen kann.

In der KV Hessen wird derzeit diskutiert, ob im Rahmen des Nachbesetzungsverfahrens gleichzeitig auch ein Antrag auf Genehmigung einer Angestelltentätigkeit gestellt werden kann. Argumentiert wird mit dem Begriff der „logischen Sekunde“.

Erhält der Arzt im Rahmen des Nachbesetzungsverfahrens den Vertragsarztsitz des „Abgebers“, ist er zumindest für eine „logische Sekunde“ Vertragsarzt, also „Zulassungsinhaber“. Stellt er gleichzeitig auch einen Antrag auf Genehmigung einer Angestelltentätigkeit, kann dieser vom Zulassungsausschuss befürwortet werden mit dem Argument, dass der Arzt zumindest für eine „logische Sekunde“ Zulassungsinhaber war.