

Erworbene Kassenzulassung

Praxiswert nicht zwingend steuerlich absetzbar



Geht es dem Käufer einer Arztpraxis vordergründig um die Kassenzulassung und nicht um die Fortführung der Praxis, kann auch nichts abgeschrieben werden.

Mit Urteil vom 12. Dezember 2013 hat das Finanzgericht (FG) Nürnberg entschieden (Az.: 6 K 1496/12, veröffentlicht im Juli 2014; Revision eingelegt beim Bundesfinanzhof, Az.: VIII R 7/14),

□ dass beim Erwerb einer Vertragsarztpraxis sich der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt zu einem selbstständigen immateriellen Wirtschaftsgut materialisiert, wenn der Kaufpreis der Praxis erheblich vom Verkehrswert der Praxis abweicht und

□ dass eine Aufteilung des Kaufpreises in einen Praxisteil und einen Vertragsarztsitzteil entfällt, wenn aus dem Praxiskaufvertrag hervorgeht, dass es den Vertragsparteien ausschließlich um die Übertragung des Vertragsarztsitzes ging und die Erwerber kein Interesse an der Fortführung der eigentlichen Praxis haben.

Was hier sehr „kryptisch“ beschrieben wird, hat erhebliche finanzielle und steuerliche Folgen für die Praxiserwerber. Bedeuten die zwei Leitsätze des Urteils letztlich doch, dass die Erwerber mit dem Kauf des „reinen“ Vertragsarztsitzes ein immaterielles Wirtschaftsgut erworben haben, dass keiner Abnutzung unterliegt. Wenn das Wirtschaftsgut jedoch keiner Abnutzung unterliegt, so ist eine, steuerlich wirksame, Abschreibung des erworbenen Praxiswertes nicht möglich.

Der Sachverhalt: Eine Berufsausübungsgemeinschaft (BAG) vereinbarte mit dem Arzt A die Übernahme

dessen radiologischer Einzelpraxis, die in einem für Radiologen gesperrten Planungsbereich lag. Im Kaufvertrag verpflichteten sich die Vertragsparteien, alles Erforderliche zu unternehmen, damit der Vertragsarztsitz von A auf einen von der BAG bestimmten Arzt übergehen könne. Wenn dies nicht gelänge, sollte der Vertrag rückabgewickelt werden. Darüber hinaus war im Kaufvertrag vereinbart, dass „der Praxisstandort seitens der BAG bei Beendigung der Tätigkeit von A nicht übernommen werden“ solle. Weiter könne die BAG die bestehenden Geräte und Praxiseinrichtungen zwar übernehmen, jedoch ging man unisono davon aus, dass sämtliche Geräte und Einrichtungsgegenstände verbraucht, also schrottreif seien. Das Mietverhältnis und der Standort sollten bei A verbleiben, wohingegen das Personal im Wesentlichen von der BAG übernommen werden sollte (letztlich wurden von 13 Angestellten lediglich vier übernommen). Schließlich wurde A noch das Recht eingeräumt, privatärztlich Knochen dichtemessungen in seinen dann alten Räumen durchzuführen.

Stillschweigen vereinbart

Über die getroffenen Vereinbarungen sollte strengstes Stillschweigen herrschen, insbesondere auch gegenüber der Kassenzentralen Vereinigung (KV). Bei Gelingen sollte ein Kauf-

preis in Höhe von 425 000 Euro fließen, bei einem Scheitern wäre der komplette Vertrag zurückabzuwickeln. Für die ursprüngliche Praxis hatte A ein Wertgutachten anfertigen lassen, das ihm einen Verkehrswert von rund 190 000 Euro aufgrund der Gewinne der vergangenen drei Jahre bestätigte. In einem Nachtrag wurde der Wert auf rund 330 000 Euro „angehoben“. Die Anhebung erfolgte unter der Prämisse, dass erhebliche Investitionen erfolgen müssten und dadurch künftig höhere Erträge realisiert werden könnten.

Der Sachverhalt wurde vom Finanzgericht wie folgt interpretiert:

□ Es ging den Vertragsparteien allein um die Übertragung des Vertragsarztsitzes.

□ Die Übertragung von Patienten spielte nur eine Nebenrolle.

□ An einer Übernahme der Praxis (Equipment, Standort, Know-how, Personal) war man nicht interessiert.

□ Der gezahlte Kaufpreis in Höhe von 425 000 Euro sollte alleine für den Vertragsarztsitz fließen. Der Kaufpreis überstieg dabei den Verkehrswert (also den eigentlichen Wert der Praxis) um rund das 1,3-fache.

Das Vorhaben gelang, der Vertrag wurde durchgeführt, der Vertragsarztsitz übertragen, und der Kaufpreis floss. Das „dicke“ Ende kam, als die erwerbende BAG den erworbenen Praxiswert in ihrer Gewinnermittlung abschreiben wollte. Das Finanzamt



versagte den Abzug der Abschreibungen, da die BAG den gesamten Kaufpreis ausschließlich für den Erwerb des Vertragsarztsitzes gezahlt habe. Der Vertragsarztsitz an sich sei ein immaterielles Wirtschaftsgut, das keiner Abnutzung unterliege und somit nicht abschreibbar sei. Der Einspruch blieb ohne Erfolg, ebenso die Klage in erster Instanz.

Grundsätzlich wird beim Erwerb einer Vertragsarztpraxis ein einheitlicher Praxiswert erworben, der sich unter anderem aus Patientenstamm, Standort, Facharztgruppe und Vertragsarztzulassung zusammensetzt. Diese Faktoren stellen das „Chancenpaket“ dar, welches als Praxiswert bezeichnet wird (FG Nürnberg, Az.: 6 K 1496/12; Oberfinanzdirektion Magdeburg, Az.: S 2134a-15St213). Wenn der Kaufpreis dem Verkehrswert (= Marktwert) der Praxis entspricht, so ist der Praxiswert einheitlich zu behandeln. Es entsteht nach Ansicht des FG Nürnberg kein zusätzlicher „Vorteil aus der Vertragsarztzulassung“. Wenn aber der Kaufvertrag und das Bestreben der Erwerber auf dem Erwerb der Vertragsarztzulassung be-

steht, so will, nach Ansicht des Gerichtes, der Erwerber lediglich den (wirtschaftlichen) „Vorteil aus der Vertragsarztzulassung“ erwerben. Dieser Vorteil materialisiert sich dann als selbstständiges, immaterielles Wirtschaftsgut. Da dieses „neu geschaffene“ Wirtschaftsgut aber keiner Abnutzung unterliegt, kann dieses Wirtschaftsgut auch nicht abgeschrieben werden.

170 000 Euro Schaden

Das Gericht sah auch keine Veranlassung dahingehend, den Kaufpreis aufzuteilen in einen abschreibbaren (etwa Patientenstamm) und einen nicht abschreibbaren Teil. Die Begründung lautete auch hier, dass der komplette Erwerbsvorgang auf den Vertragsarztsitz ausgerichtet gewesen sei. Auf den Patientenstamm, Standort, Einrichtung oder ähnliches sei es den Erwerbern nicht angekommen.

Das Finanzgericht sieht sich insoweit in Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), der von der Vonselbstständigkeit des „Vorteils aus Vertragsarztzulassung“

ausgeht, „wenn ein Arzt an einen ausscheidenden Arzt eine Zahlung leistet, ohne dessen Praxis zu übernehmen, weil er den Vertragsarztsitz an einen anderen Ort verlegen will“. Soll eine Vonselbstständigkeit diese „Vorteils“ vermieden werden, darf der Kaufpreis nicht über dem Verkehrswert der Praxis liegen (BFH, Az.: VIII R 13/08).

In der Folge ging das Finanzgericht noch auf weitere Aspekte ein, die tendenziell für die Entstehung eines abschreibbaren Praxiswertes sprachen, wie etwa Personalübernahme, Übernahme des Patientenarchivs, Verbesserung der Wettbewerbssituation und Mitarbeit des übernehmenden Arztes. Alle Punkte sah das Finanzgericht als durch die Vertragsausrichtung überlagert an. Sinn und Zweck des Übernahmevertrags war ausschließlich die Übernahme des Vertragsarztsitzes.

Durch die Entstehung des Wirtschaftsgutes „Vorteil aus der Vertragsarztzulassung“ wurde ein nicht abschreibbarer Vermögensgegenstand geschaffen. Bei einem moderat geschätzten Steuersatz von 40 Prozent bedeutet dies bei einem Kaufpreis von 425 000 Euro einen direkten Steuer-



schaden von 170 000 Euro. Zwar werden die 425 000 Euro gewinnmindernd bei einer Praxisveräußerungsaufgabe berücksichtigt, der direkte Schaden ist jedoch entstanden.

Das Urteil ist noch nicht endgültig, da Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt wurde (Az.: VIII R 7/14). Dennoch muss man sich fragen, ob man es so weit hätte kommen lassen müssen. Hierzu hätte man den Sachverhalt anders gestalten müssen:

Im ersten Schritt hätte man eine überörtliche Berufsausübungsgemeinschaft gebildet. Das heißt, der die Übergabe planende Arzt tritt der bestehenden Berufsausübungsgemeinschaft bei. Im Rahmen des Beitritts wird die zu übergebende Praxis im Weg der Buchwertfortführung, das heißt steuerneutral gegen Anteile an der BAG eingebracht. Vor der Einbringung kann der übergebende Arzt auch alle notwendigen Personalentscheidungen treffen. Die räumliche Trennung der Standorte ist dabei steuerlich und buchhalterisch unproblematisch. Rechtlich handelt es sich um eine Gesellschaft, buchhalterisch ließe sich sogar über eine Kostenstellenrechnung/Profit-Center-Rechnung eine Trennung der Einkünfte/Kosten vornehmen und auf die Beteiligten der Ausübungsgemeinschaft aufteilen.

Der Anteil, der im Gegenzug für die Einbringung der Praxis gewährt wird, ist dabei frei verhandelbar. Der Anteil kann sich nach dem Verhältnis der durch den einzelnen Arzt generierten Umsätze richten, nach dem generierten Gewinn, nach Köpfen, nach abgerechneten Scheinen oder nach einem anderen sinnhaften Aufteilungsmaßstab. Der durch den übergebenden

Arzt erworbene Anteil vermittelt dabei nicht nur eine Beteiligung an der BAG, sondern auch ein Gewinnbezugsrecht. Das Gewinnbezugsrecht richtet sich üblicherweise nach dem Anteil an der BAG.

Neben dem Gewinnbezugsrecht kann jedem Gesellschafter zudem auch eine Tätigkeitsvergütung gezahlt werden, die unabhängig von der Beteiligungshöhe ist. Die Tätigkeitsvergütung spiegelt dabei den Umfang der Tätigkeit für das Unternehmen wider.

Geschickter vorgehen

Beispiel: Eine Praxis wird von A, B, C und D betrieben. Alle Gesellschafter sind gleich beteiligt und haben grundsätzlich ein Gewinnbezugsrecht von 25 Prozent. Es wird ein Gewinn von 1 000 000 Euro erwirtschaftet. D hat aus Altersgründen seine Tätigkeit auf ein Mindestmaß reduziert. Der Gewinn wird überwiegend von A, B und C erwirtschaftet. Es wird daher eine Tätigkeitsvergütung für A, B und C in Höhe von jeweils 300 000 Euro vereinbart, die als vor der Gewinnverteilung dem A, B und C zuzurechnen ist (= Gewinn vorab). Die Gewinnverteilung sieht danach wie folgt aus: Gewinn: 1 000 000 Euro abzüglich Tätigkeitsvergütungen A, B, C 900 000 Euro = Restgewinn: 100 000 Euro. Restgewinnverteilung A, B, C, D jeweils 25 000 Euro. A, B, C versteuern jeweils 325 000 Euro; D versteuert 25 000 Euro.

In einem zweiten Schritt und nach einer Karenzzeit von zwölf Monaten kaufen die restlichen Gesellschafter der BAG den Anteil des übergebenden Arztes an der BAG. Gleichzeitig wird bei der KV der Antrag auf Übertragung des Vertragsarztsitzes gestellt, der üblicherweise auch genehmigt werden dürfte. Die Höhe des Kaufpreises muss sich dabei am tatsächlichen Verkehrswert (= Marktwert) des Anteils an der BAG ausrichten. Durch die Einbringung der zu übergebenden Praxis wird der Verkehrswert der gesamten BAG (und somit auch der

Wert des „neuen“ Anteils an der BAG) deutlich steigen. Starke Einflussfaktoren sind dabei beispielsweise Bindung der „eingebrachten“ Patienten an die BAG, Wettbewerbsvorteile, Einkaufsvorteile, Synergieeffekte aus besserer Geräteauslastung, Nutzung speziellen Know-hows. Diese Effekte können dazu führen, dass der Wert des „neuen“ Anteils an der BAG höher liegt, als der Wert der eingebrachten Praxis für sich gesehen.

Da der Kaufpreis für den Kauf des Anteils an der BAG inklusive der eingebrachten kompletten Praxis gezahlt wird, fällt der Vertragsarztsitz mit in das „Chancenpaket“, welches durch den Kauf des Anteils des übergebenden Arztes erworben wird. Damit wird der Vertragsarztsitz untrennbar vom restlichen Praxiswert. Es entsteht somit kein selbstständiges, nicht abschreibbares Wirtschaftsgut.

Der Kaufpreis wird in der Folge dann aufgeteilt, einerseits auf bestehendes und übernommenes Anlagevermögen (in Höhe bestehender stiller Reserven) und schließlich, sollten die stillen Reserven nicht ausreichen, auf einen abschreibbaren Geschäfts- oder Praxiswert. Dieser Praxiswert ist im Gegensatz zum Ursprungswert abschreibbar (üblicherweise bei einer BAG über fünf bis zehn Jahre).

Sollte der übergebende Arzt weiter in einem gewissen Umfang tätig sein wollen, ist auch zu überlegen, ob dieser nicht angestellt bei der BAG tätig sein kann. Das Gehalt könnte sich dabei in einen fixen und einen variablen Teil aufsplitten.

Fazit: Der im Urteil des FG Nürnberg besprochene Fall hätte im Resultat vermieden werden können. Eine ausschließliche Ausrichtung eines Praxisübernahmevertrags auf Übertragung des Privatarztsitzes sollte dringend vermieden werden. Mit einem reiflich überlegten Praxisübernahmekonzept lassen sich wirtschaftlich und steuerlich Praxisübernahmen sinnvoll gestalten.

Ralf Markfort
Markfort Rehm & Klögen GmbH
Seitberatungsgesellschaft, Warendorf