



WIEBKE NÖRING
STEUERBERATERIN

Seelhorststr. 61
30175 Hannover
Fon 0511-1322910
www.steuernhannover.de

Merkblatt

Steuerliche Behandlung der Vertragsarztzulassung

Inhalt

1 Allgemeines

2 Steuerliche Folgen

2.1 Praxiserwerb in einem zulassungsfreien Planungsbereich

2.2 Praxiserwerb in einem zulassungsbeschränkten Planungsbereich

2.3 Praxiserwerb zur Erlangung der Vertragsarztzulassung

2.4 Gewinnermittlung

1 Allgemeines

Die Vertragsarztzulassung berechtigt und verpflichtet einen Arzt, gesetzlich krankenversicherte Patienten zu den gesetzlichen Konditionen zu behandeln. Sie ist geregelt in den §§ 95 ff. im Fünften Buch des Sozialgesetzbuchs (SGB V) sowie in den hierzu ergangenen Zulassungsverordnungen. Die Zulassung („Erlaubnis“) ist Voraussetzung für die Ausübung dieser Tätigkeit. Sie ist an einen bestimmten Praxissitz gebunden, andernfalls ist, sofern der Arzt überörtlich tätig sein möchte, ein gesondertes Genehmigungsverfahren durchzuführen.

Bei einer Überversorgung in einem Planungsbereich nimmt die kassenärztliche Vereinigung grundsätzlich eine Zulassungssperre vor.

Will ein ausscheidender Arzt aber seine Praxis veräußern, so kann es durch einen bei der kassenärztlichen Vereinigung zu stellenden Antrag ermöglicht werden, dass der Vertragsarztsitz ausgeschrieben wird. Dies führt dann dazu, dass der Käufer der Praxis die öffentlich-rechtliche Zulassung selbst in dem Überversorgten Planungsbereich erhält.

2 Steuerliche Folgen

Wurde eine **Praxis mit kassenärztlicher Zulassung erworben**, hing deren steuerliche Behandlung in der Vergangenheit wesentlich davon ab, ob der Erwerb der Praxis in einem zulassungsbeschränkten Planungsbereich erfolgte oder in einem Planungsbereich, der keiner Zulassungsbeschränkung unterlag. Die Finanzverwaltung vertrat die Rechtsauffassung, dass der Erwerb einer kassenärztlichen Zulassung beim Erwerber zu Anschaffungskosten eines selbständigen immateriellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens führt.

Mit einem Urteil aus dem Sommer 2011 ist der Bundesfinanzhof (BFH) dieser Auffassung allerdings entgegengetreten und hat entschieden, dass eine **Vertragsarztzulassung** grundsätzlich nur ein **wertbildender Faktor des Praxiswerts** ist. Dieser Faktor kann nach Ansicht der Richter nicht vom Praxiswert als Ganzes isoliert werden. Dies gilt jedenfalls dann, wenn nach dem Vertrag, der zwischen den Parteien geschlossen wurde, **kein gesondertes Entgelt** für die Vertragsarztzulassung gezahlt wird.

Zahlt der Nachfolger dagegen ein vertraglich **gesondert ausgewiesenes Entgelt** für die Übertragung des Vertragsarztsitzes, so ist davon auszugehen, dass er ein immaterielles Wirtschaftsgut anschafft. In diesem Fall ist aufgrund des gesonderten Entgelts eine Isolierung möglich.

2.1 Praxiserwerb in einem zulassungsfreien Planungsbereich

Erwirbt ein Arzt eine Praxis, welche sich nicht in einem zulassungsbeschränkten Planungsbereich befindet, ist dies unproblematisch. Die Aufwendungen der Vertragsarztzulassung gehören zum **Praxiswert**. Und da der Praxiswert abschreibbar ist, wirken sich die Aufwendungen gewinnmindernd aus, was natürlich dem Steuerpflichtigen zum Vorteil gereicht.

Beispiel

Ein Arzt kauft am 01.01.2014 eine Praxis, die sich in einem zulassungsfreien Planungsbereich befindet. Auf die Vertragsarztzulassung entfällt ein Kaufpreis von 250.000 €. Der Praxiswert ohne die Vertragsarztzulassung beträgt 500.000 €.

Der Praxiswert beläuft sich demnach auf insgesamt 750.000 €. Die Abschreibungsdauer beträgt fünf Jahre. Infolgedessen können jährlich 150.000 € abgeschrieben werden.

2.2 Praxiserwerb in einem zulassungsbeschränkten Planungsbereich

2.2.1 Gesondertes Entgelt für die kassenärztliche Zulassung

Der Erwerb einer kassenärztlichen Zulassung führt beim Erwerber nur noch dann zu Anschaffungskosten eines **selbständigen, immateriellen, nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts des Anlagevermögens**, wenn er hierfür ein gesondertes Entgelt zahlt.

Beispiel

Ein Arzt kauft am 01.01.2014 eine bestehende Praxis, die sich in einem zulassungsbeschränkten Planungsbereich befindet. Laut dem Kaufvertrag entfällt auf die Vertragsarztzulassung ein Betrag in Höhe von 250.000 €. Der Praxiswert ohne die Vertragsarztzulassung beträgt 500.000 €.

Da die Vertragsarztzulassung im Kaufvertrag gesondert ausgewiesen wurde, ist diese als immaterielles Wirtschaftsgut „Kassenzulassung“ in Höhe von 250.000 € anzusetzen. Damit kann diese nicht abgeschrieben werden.

Der abschreibungsfähige Praxiswert beträgt dagegen 500.000 €. Die Abschreibungsdauer beträgt fünf Jahre. Damit belaufen sich die jährlichen Abschreibungen auf 100.000 €.

Erwirbt ein Arzt sowohl eine Praxis als auch die kassenärztliche Zulassung und wird dabei im Vertrag der Gesamtkaufpreis aufgeteilt, so ist der Teil, der auf die kassenärztliche Zulassung entfällt, als solcher gesondert anzusetzen. Als immaterielles, nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ist er nicht abschreibbar. Nur der verbleibende Praxiswert wird regelmäßig über einen Zeitraum von drei bis fünf Jahren

abgeschrieben. Die typisierte Nutzungsdauer für den Firmenwert von 15 Jahren, wie sie für Gewerbe- und landwirtschaftliche Betriebe üblich ist, ist insoweit nicht anwendbar.

Für den Teil, der auf die Vertragsarztzulassung entfällt, können weder normale noch gesonderte Abschreibungen vorgenommen werden, da die Vertragsarztzulassung unbegrenzt erteilt wird.

Hinweis

Eine Auswirkung auf den Gewinn haben die Aufwendungen für die kassenärztliche Zulassung erst dann, wenn die Praxis veräußert wird. In diesem Fall wirken sich die Anschaffungskosten mindernd auf den Veräußerungsgewinn aus, werden also abgezogen.

2.2.2 Kein gesondertes Entgelt für die kassenärztliche Zulassung

Wenn im Kaufvertrag kein gesondertes Entgelt für die kassenärztliche Zulassung angegeben wurde, darf kein Teil des Praxiswerts als gesondertes, nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut angesetzt werden, auch nicht mittels einer Schätzung. Vielmehr ist der gesamte, über die stillen Reserven der Einzelwirtschaftsgüter hinausgehende Betrag als **Praxiswert** anzusetzen und abzuschreiben.

Beispiel

Ein Arzt kauft am 01.01.2014 eine bestehende Praxis, die sich in einem zulassungsbeschränkten Planungsbereich befindet. Der Kaufpreis beträgt 800.000 € davon entfallen 50.000 € auf die stillen Reserven in den Anlagegütern.

Der Praxiswert beträgt hier insgesamt 750.000 €, die Abschreibungsdauer fünf Jahre. Damit belaufen sich die jährlichen Abschreibungen auf 150.000 €.

2.3 Praxiserwerb zur Erlangung der Vertragsarztzulassung

Erwirbt ein Arzt die Kassenzulassung beispielsweise nur, um als **Gesellschafter** in eine schon bestehende Personengesellschaft aufgenommen zu werden, so sind die Anschaffungskosten in voller Höhe der Kassenzulassung zuzuordnen. Dies gilt unter Hinweis auf die vorgenannte Rechtsprechung des BFH, weil in diesem Fall nach dem ausdrücklichen Willen der Vertragsparteien ein Entgelt ausschließlich für diese Zulassung entrichtet wird.

In einem weiteren Fall entschied ein Finanzgericht, dass die Trennung zwischen Praxiswert und dem Wert der Vertragsarztzulassung nicht möglich sei. Infolgedessen sei der gesamte Betrag des Praxisankaufs als immaterielles Wirtschaftsgut anzusetzen und damit nicht abschreibungsfähig. Bei dem Praxisankauf ohne gesondertes Entgelt für die Vertragsarztzulassung wurden vom Käufer die Räumlichkeiten, Angestellten und

die Ausstattung nicht in einem Maß genutzt, das bei einer Praxisübernahme zu erwarten sei. Damit entstand gegenüber dem Finanzamt der Eindruck, dass die Intention des Kaufs allein der Erhalt der Vertragsarztzulassung war. Die Revision dieses Verfahrens ist beim BFH anhängig.

2.4 Gewinnermittlung

Ärzte haben als Freiberufler die Möglichkeit, ihren Gewinn entweder durch Bestandsvergleich (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) oder durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln. Die obigen Ausführungen gelten unabhängig davon, welche Gewinnermittlungsart gewählt wird.

Ihr Steuerberater steht Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Oktober 2014

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.