



KONZEPT

Steuerberatungsgesellschaft mbH

Dipl.-Oec. J. Pfeilsticker & Partner

**Geht die Abschreibung verloren?**

### **Geht die Abschreibung verloren?**

#### **Wirtschaftlicher Vorteil aus Vertragsarztzulassung als nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut?**

Im Rahmen eines Aufsatzes aus dem März 2006 hatten wir kurz darauf hingewiesen, dass die **Kaufpreisaufteilung** bei einem **Praxiskauf** oder bei einer Praxisübernahme nach neuester Rechtsprechung nicht nur auf den ideellen Praxiswert sowie den materiellen Wert des Anlagevermögens erfolgen soll, sondern zukünftig drittens auch auf die **Kassenzahnärztliche Zulassung**. Dies würde erhebliche Konsequenzen nach sich ziehen, denn nach Ansicht der Finanzverwaltung sei die Zulassung nicht abschreibungsfähig. Im Folgenden stellen wir die Einzelheiten der ergangenen Rechtsprechung dar.

Seit dem Gesundheitsstrukturgesetz 1993 bestehen für die Niederlassung von Ärzten und Zahnärzten Zulassungsbeschränkungen. Sofern durch die kassenärztliche oder -zahnärztliche Vereinigung eine Überversorgung in einem Planungsbereich festgestellt wird, tritt somit grundsätzlich eine Zulassungssperre ein, wobei die frei werdenden Vertragsarztsitze erlöschen.

Nach § 103 Abs. 4 SGB V kann allerdings ein ausscheidender Arzt, der seine Praxis in einem Überversorgten Planungsbereich betreibt und diese veräußern möchte, beim Zulassungsausschuss einen Antrag stellen, den Vertragsarztsitz auszuschreiben, so dass für ihn eine wirtschaftliche Verwertung der Praxis oder der Zulassung möglich wird. Nach erfolgter Ausschreibung hat der Zulassungsausschuss nach seinem Ermessen einen Nachfolger auszuwählen. Dabei sind jedoch neben anderen Kriterien auch die wirtschaftlichen Interessen des ausscheidenden Vertragszahnarztes angemessen zu berücksichtigen.

Ein Kaufinteressent der Praxis kann daher die öffentlich-rechtliche Zulassung erhalten und somit u.U. auch die Praxis erwerben, obwohl grundsätzlich eine Zulassungssperre für den Planungsbereich besteht. Ohne § 103 Abs. 4 SGB V könnte ein aufgebender Arzt seine Praxis quasi nicht mehr veräußern, da ohne eine vertragsärztliche Zulassung die Grundlage für die Fortführung der Praxis durch den Erwerber entzogen wäre.

Der mit einer Vertragsarztzulassung verbundene wirtschaftliche Vorteil kann somit zumindest durch eine Praxisveräußerung verwertet werden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist der wirtschaftliche Vorteil der Vertragsarztzulassung daher auch einer selbständigen Bewertung zugänglich. Dies zeige insbesondere der Umstand, dass für diesen Vorteil unabhängig von einer gleichzeitigen Praxisveräußerung in vielen Fällen ein besonderes Entgelt gezahlt wird. Damit stellt der wirtschaftliche Vorteil der Vertragszulassung grundsätzlich **ein selbstständiges, immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens** und nicht nur einen unselbständigen wertbildenden Faktor dar, der nur im Rahmen des Praxiswertes in Erscheinung tritt (vgl. Urteil des Niedersächsischen FG vom 28.9.2004, EFG 2005 S. 420).

Soweit der Erwerber die kassenzahnärztliche Zulassung mit der Praxis erwirbt und für den Erwerb ein Gesamtkaufpreis gezahlt wird, muss dieser, nach Meinung der Finanzverwaltung, im Verhältnis der Verkehrswerte der einzelnen Wirtschaftsgüter auf diese aufgeteilt werden. Der Erwerb der kassenärztlichen Zulassung führt also zu einem selbstständigen immateriellen Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, das auch getrennt vom Praxiswert auszuweisen ist.

Da die Vertragsarztzulassung generell **zeitlich unbegrenzt** erteilt wird, sollen **Abschreibungen auf den Kaufpreis für die Zulassung nicht in Betracht kommen**. Die Einführung einer Altersgrenze nach der seit dem 1.1.1999 die Zulassung mit Vollendung des 68. Lebensjahres erlischt führe lediglich dazu, dass unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG eine Teilwertabschreibung möglich wäre. Eine laufende lineare Abschreibung, wie bisher, soll nicht gegeben sein, weil der Praxiserwerber solange er Inhaber einer Zulassung ist, er diese immer gleich bleibend ohne Wertverzehr in Anspruch nehmen kann.

#### **Fazit:**

Um den steuerlichen Nachteil, der sich aus der oben beschriebenen Verfügung der OFD Koblenz ergeben könnte, möglichst gering zu halten, kann sich die folgende Vorgehensweise anbieten: Im Praxiskaufvertrag könnte explizit ein (unter Umständen geschätzter) Wert für die Vertragsarztzulassung aufgeführt werden. Daneben wird – wie bisher – der Wert des „Goodwill“ sowie der weiteren materiellen Wirtschaftsgüter angegeben. Die Ermittlung der Kaufpreisaufteilung sollte plausibel nachvollziehbar sein. Da die Finanzbehörden im Moment nicht wissen, wie sie den Wert einer Vertragsarztzulassung genau ermitteln sollen, ist hier gewiss Gestaltungsspielraum im Sinne des Praxiserwerbers vorhanden.

Im Falle einer bevorstehenden Übernahme sollte man sich diesbezüglich steuerrechtlich unbedingt beraten lassen, denn alternativ wäre zu überlegen, ob die vorgenannten Rechtsprechungstendenzen ignoriert werden, da die Problematik noch nicht höchstrichterlich entschieden ist. Hier ist sicherlich der Einzelfall entscheidend.

Dipl.-Oec. Frank Pfeilsticker, Steuerberater  
Konzept Steuerberatungsgesellschaft mbH, Potsdam