

# Steuerliche Risiken bei der Gestaltung des Vertragsarztmodells

## Praxiseinbringung in MVZ GmbH

Prof. Dr. Johannes Bischoff und Kerstin Löbe \*

Ärzte und Zahnärzte streben häufig die Gründung einer Ein-Mann-MVZ GmbH an. Hintergrund ist oft die Vermeidung der Aufnahme eines oder mehrerer Partner in die bestehende Praxis, die Möglichkeit der Anstellung einer höheren Anzahl an (Zahn-)Ärzten sowie Marketingaspekte. Regelmäßig wird eine steuerneutrale Umwandlung angestrebt. In diesem Zusammenhang muss die aktuelle Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG) beachtet werden, nach der das Anstellungsmodell ausgeschlossen ist, wenn der Einbringende das Medizinische Versorgungszentrum (MVZ) beherrscht. Bei der Einbringung einer Arztpraxis in eine Ein-Mann-MVZ GmbH bringt jedoch nicht nur die Rechtsprechung des BSG rechtliche Herausforderungen mit sich, vielmehr soll nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung auch eine Einbringung zu Buchwerten gem. § 20 UmwStG scheitern, wenn die Zulassung nicht eingebracht wird.

Kusch, Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (§§ 20-23 UmwStG), Grundlagen, NWB RAAAG-35299

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

## I. Vertragsarztzulassung

### 1. Zulassungsvoraussetzungen, Rechte und Pflichten

Die Erteilung einer Vertragsarztzulassung ist ein statusbegründender Akt, der eine höchstpersönliche öffentlich-rechtliche Rechtsposition nur des Vertragsarztes begründet. Eine Vertragsarztzulassung berechtigt den Arzt, gesetzlich krankenversicherte Patienten auf Kosten der gesetzlichen Krankenkassen zu behandeln. Auf der anderen Seite verpflichtet die Vertragsarztzulassung den Arzt, gesetzlich krankenversicherte Patienten in seinem Fachgebiet zu den Konditionen der gesetzlichen Krankenversicherung zu behandeln und am Notdienst der Kassenärztlichen Vereinigung teilzunehmen. Die Vertragsarztzulassung wird auf Antrag des Arztes durch den Zulassungsausschuss erteilt. Voraussetzung für die Erteilung der Vertragsarztzulassung ist u. a., dass der Arzt im Arztregister der Kassenärztlichen Vereinigung eingetragen, fachlich und persönlich geeignet ist und dass an dem Ort der geplanten Niederlassung ein Vertragsarztsitz des entsprechenden Fachgebiets frei ist. Die öffentlich-rechtliche Vertragsarztzulassung kann nicht isoliert entgeltlich auf einen Erwerber übertragen werden, da sie als solche nicht veräußerbar ist (BSG, Urteil v. 10.5.2000 - B 6 KA 67/98 R, BSGE 86 S. 121, Rz. 20).

Höchstpersönliches öffentlich-rechtliches Statusrecht

\* Prof. Dr. Johannes Bischoff, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Prof. Dr. Bischoff & Partner AG, Steuerberatungsgesellschaft für Zahnärzte, Köln. Dipl.-Finanzwirtin (FH) Kerstin Löbe ist Steuerberaterin bei Prof. Dr. Bischoff & Partner AG, Steuerberatungsgesellschaft für Zahnärzte, Köln.

## 2. Anstellungsmodell

S. 1553

Im Anstellungsmodell bringt ein Arzt seine Praxis in ein Medizinisches Versorgungszentrum (MVZ) GmbH ein und verzichtet zugleich zugunsten des MVZ auf seine Zulassung, um fortan als angestellter Arzt in seinem eigenen MVZ tätig zu sein. Die Vertragsarztzulassungen werden in sog. Arztstellen bzw. Anstellungsgenehmigungen umqualifiziert und der MVZ GmbH zugeordnet. Der „Statuswechsel“ von der Zulassung in die Arztstelle ist der Gründungs- und Zulassungsakt des MVZ. Der vormals durch die Zulassung ausgedrückte Versorgungsauftrag des Arztes geht in der MVZ-Zulassung insgesamt auf. Deshalb ist der auf einer Arztstelle tätige Arzt nicht mehr in eigener Zulassung tätig.

Statuswechsel von Zulassung in Arztstelle

Das BSG entschied mit Urteil v. 26.1.2022 - B 6 KA 2/21 R ( NWB DAAAJ-15457), in welchen Konstellationen der Zulassungsausschuss die Genehmigung der Anstellung von Ärzten in einem MVZ unter Verweis auf eine abhängige Beschäftigung ablehnen kann. Bringen Ärzte zur Gründung eines MVZ ihre bisherige Vertragsarztzulassung durch Verzicht zugunsten ihrer Anstellung ein, um dann im Status eines angestellten Arztes im MVZ tätig zu sein, gelten besondere Anforderungen, wenn die Ärzte gleichzeitig Gründer bzw. Eigentümer der MVZ-Trägergesellschaft und/oder deren Geschäftsführer sind. Ein angestellter Gesellschafter soll nicht über seine Gesellschafterstellung die Rechtsmacht besitzen, durch seine „Einflussnahme auf die Gesellschafterversammlung die Geschicke der Gesellschaft bestimmen zu können“ und so ihm unliebsame Weisungen zu verhindern. In Anlehnung an die bisherige Rechtsprechung wird für die Genehmigung der Anstellung im eigenen MVZ ein weisungsgebundenes Arbeitsverhältnis gefordert. Im vorliegenden Fall ging das BSG davon aus, dass dieses gerade nicht vorlag. Problematisch waren im Urteilsfall insbesondere die jeweils 50 %ige Gesellschafterstellung sowie die im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Einstimmigkeit bei Gesellschafterbeschlüssen. Hierdurch könnte jeder Angestellte durch sein Stimmrecht als geschäftsführender Gesellschafter unliebsame Weisungen verhindern. Für eine Ein-Mann-GmbH folgt hieraus, dass der Gesellschafter, unabhängig davon, ob er gleichzeitig Geschäftsführer der MVZ GmbH ist, nicht als abhängig Beschäftigter angesehen werden kann. Eine Gründung eines MVZ in dieser Konstellation ist daher in Zukunft nicht mehr im Anstellungsmodell möglich.

BSG lehnt Anstellungsmodell bei beherrschenden Gesellschaftern ab

Erfordernis einer abhängigen Beschäftigung

### Praxishinweis:

Das BSG hat in der umfassenden Urteilsbegründung in erheblichem Umfang Abgrenzungskriterien zwischen weisungsgebundener Beschäftigung und freier Tätigkeit als Vertragsarzt aufgezeigt. Es ist daher dringend zu empfehlen, sich bei der Gründung eines MVZ rechtlich beraten zu lassen, um etwaigen statusrechtlichen Problemen im späteren Genehmigungsverfahren vorzubeugen.

## 3. Freiberufler- oder Vertragsarztmodell

In der Freiberufler- oder Vertragsarzt-Variante halten die einbringenden Ärzte ihre Vertragsarztzulassung zurück. Die Leistungen der Vertragsärzte, die gleichzeitig Gesellschafter der MVZ GmbH sind, werden fortan aber über das MVZ abgerechnet. Die institutionelle Zulassung des MVZ „überlagert“ die Vertragsarztzulassungen der einbringenden Ärzte. Sind daneben auch noch angestellte Ärzte im MVZ tätig, wird teilweise die Bezeichnung Mischmodell genutzt. Im Gegensatz zum Anstellungsmodell liegt in diesen Fällen kein Statuswechsel vor, sondern der Arzt wird „aufgrund eigener Zulassung im Rahmen der MVZ GmbH“ tätig. Die Zulassungen der Vertragsärzte bestehen fort, werden in das MVZ mitgenommen und ruhen jeweils für die Zeit im MVZ.

Im Falle des Freiberufler- oder Vertragsarztmodells ...

Daher stellt sich zunächst die Frage, ob die Vertragsarztzulassung im Vertragsarztmodell tatsächlich überhaupt „zurückbehalten“ wird. Denn wirtschaftliche Vorteile werden hieraus gerade nicht mehr erzielt. Daneben erfolgt der „Rückbehalt“ in diesen Fällen aber nicht zwingend willentlich, insbesondere, wenn der seine Praxis in eine Ein-Mann-MVZ GmbH einbringende Arzt aufgrund der BSG-Rechtsprechung das Anstellungsmodell nicht wählen kann.

... ist der Rückbehalt der Zulassung zwingend

S. 1554

Ob die Vertragsarztzulassung als funktional wesentliche Betriebsgrundlage einzuordnen ist, ist bisher nicht geklärt. Nach der hier vertretenen Auffassung kann die Vertragsarztzulassung jedoch keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, da der BFH ihr die Qualifikation als selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut versagt hat (BFH, Urteil v. 9.8.2011 - VIII R 13/08, BStBl 2011 II S. 875; s. unten IV).

Keine wesentliche Betriebsgrundlage

## II. Betrieb i. S. des § 20 UmwStG

### 1. Einbringungsgegenstand

Der in § 20 Abs. 1 UmwStG verwendete Begriff „Betrieb“ als möglicher Einbringungsgegenstand ist – wie in den übrigen Vorschriften des UmwStG – nicht weiter erläutert. Daraus wird hergeleitet, dass die allgemeinen Grundsätze des Ertragsteuerrechts zum Betriebsbegriff gelten (Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, Stand: 1.12.2022, § 20 UmwStG Rz. 22) und die Rechtsprechung zu § 16 i. V. mit §§ 13, 15 und 18 EStG heranzuziehen sei. § 20 Abs. 1 UmwStG differenziert nicht danach, welche Einkünfte mit dem Betrieb erzielt werden. Daher ist es zulässig, jede organisatorische Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Arbeitsmittel zu einer selbständigen Einheit, die auf die Erreichung eines arbeits- bzw. produktionstechnischen Zwecks gerichtet ist, als Betrieb anzusehen, wenn sie der Erzielung von Gewinneinkünften nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG dient. Gegenstand einer Betriebseinbringung i. S. des § 20 Abs. 1 UmwStG kann daher auch die freiberufliche Einzelpraxis sein, die der sonstigen selbständigen Arbeit gem. § 18 Abs. 1 EStG dient (vgl. BFH-Urteil v. 23.5.1985 - IV R 210/83, BStBl 1985 II S. 695, unter 2.a; v. 8.6.1988 - I R 101/84, BStBl 1988 II S. 974).

Freiberufliche Einzelpraxis ist „Betrieb“

Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile bilden wirtschaftliche Einheiten, die aus Aktiva und Passiva bestehen. Nur wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen ausnahmslos übertragen werden, geht ein funktionierender betrieblicher Organismus als Sachgesamtheit auf die Übernehmerin über. Eine Sacheinlage i. S. des § 20 Abs. 1 UmwStG scheidet aus, wenn zum Zeitpunkt der Betriebseinbringung eine im Betriebsvermögen vorhandene wesentliche Betriebsgrundlage nicht miteingebracht und dadurch in das Privatvermögen des Einbringenden überführt wird, Restbetriebsvermögen des Einbringenden bleibt (BFH, Urteil v. 29.11.2017 - I R 7/16, BStBl 2019 II S. 738) oder der Kapitalgesellschaft zur Nutzung überlassen wird.

Funktionierender betrieblicher Organismus ist begünstigt

### 2. Funktional wesentliche Betriebsgrundlage

Ob ein Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, ist für Zwecke des UmwStG, anders als im Rahmen des § 16 EStG, ausschließlich nach der funktionalen Betrachtungsweise zu entscheiden (BMF, Schreiben v. 11.11.2011, BStBl 2011 I S. 1314, Rz. 20.06). Ein Wirtschaftsgut stellt hiernach eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn es nach der Art des Betriebs und seiner Funktion im Betrieb für diesen wesentlich ist, und zwar unabhängig von der Frage, ob das Wirtschaftsgut stille Reserven enthält. Die höchstrichterliche Rechtsprechung zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, d. h. nach funktionaler Betrachtungsweise zur Bestimmung der sachlichen Verflechtung, hat auch im Bereich der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe Gültigkeit (vgl. BFH-Urteil v. 10.11.2005 - IV R 7/05, BStBl 2006

Beurteilung der Wesentlichkeit nach der funktionalen Betrachtungsweise ...

II S. 176). Da die Sacheinlage i. S. des § 20 Abs. 1 UmwStG auch eine Veräußerung von Betriebsvermögen darstellt, ist ein Rückgriff auf die von der Rechtsprechung des BFH zur Betriebsaufspaltung entwickelten Grundsätze zur wesentlichen Betriebsgrundlage zulässig (Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, Stand: 1.12.2022, § 20 UmwStG Rz. 46).

## a) Immaterielle Wirtschaftsgüter

S. 1555

Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Unternehmens gehören auch alle Rechte, Chancen und anderen immateriellen Werte des Betriebs, die für die Führung des Betriebs aus Sicht des Einbringenden notwendig und unverzichtbar sind. Es spielt keine Rolle, ob diese Wirtschaftsgüter bilanziert werden oder wegen § 5 Abs. 2 EStG nicht aktiviert werden dürfen. Erworbene oder selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter sind wesentliche Betriebsgrundlagen, wenn sie zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung haben. Dazu gehören beispielsweise Rechte aus Miet-, Pacht- oder Leasingverträgen über die Nutzung von im Betrieb eingesetzten Wirtschaftsgütern (die funktional wesentlich wären, wenn sie im Eigentum des Betriebsinhabers stehen würden), aus Lizenzverträgen über die Nutzung für die Betriebsführung wichtiger Softwareprogramme, Rechte aus Dienstleistungsverträgen, Händlerverträgen, Kundenverträgen (BFH, Urteil v. 9.10.1996 - XI R 71/95, BStBl 1997 II S. 236), Kundenkarteien, Mandantenstamm, behördliche Genehmigungen, und zwar auch dann, wenn diese üblicherweise in den Geschäftswert eingehen, wie z. B. Geschäftsbeziehungen (BFH, Urteil v. 25.5.1988 - I R 92/84, NWB ZAAAB-29673; v. 4.2.1982 - IV R 150/78, BStBl 1982 II S. 348).

... gilt auch für immaterielle Wirtschaftsgüter

Basiert der wirtschaftliche Erfolg des Betriebs nicht ausschließlich auf der Nutzung der Rechte, ist für die Frage der wesentlichen Betriebsgrundlage die Bedeutung des immateriellen Wirtschaftsguts im Betriebsablauf zu bestimmen. Immaterielle Wirtschaftsgüter haben nur dann ein wesentliches wirtschaftliches Gewicht für das Unternehmen, wenn die Umsätze in erheblichem Umfang auf der Verwertung des Rechts beruhen (BFH, Urteil v. 20.9.1973 - IV R 41/69, BStBl 1973 II S. 869; v. 1.6.1978 - IV R 152/73, BStBl 1978 II S. 545; v. 11.7.1989 - VIII R 151/85, NWB VAAAB-31153, und v. 14.9.1989 - IV R 142/88, NWB KAAAB-30954). Bei dieser Beurteilung macht es keinen Unterschied, ob im Betrieb das Recht dadurch selbst genutzt wird, dass es im Betriebsablauf eingesetzt wird oder nur durch Weiterüberlassung im Wege der Lizenzvergabe verwertet wird. Eine feste Grenze für eine erhebliche Auswirkung kann der Rechtsprechung nicht entnommen werden. Der BFH hat aber im Urteil v. 20.9.1973 - IV R 41/69 (BStBl 1973 II S. 869) einen Umsatzanteil von 25 % zur Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage als ausreichend angesehen.

Erhebliche Bedeutung im Betriebsablauf

## b) Wesentlichkeitsbegriff

Die Wesentlichkeit eines (materiellen oder immateriellen) Wirtschaftsguts richtet sich danach, ob es in dem Unternehmen tatsächlich eingesetzt wird und ob es aufgrund seiner Funktion im Betriebsablauf zur Erreichung des Unternehmenszwecks erforderlich und auch von einem besonderen Gewicht für die Führung des Betriebs ist. Damit bestimmt sich die Wesentlichkeit nicht allein durch die Eigenschaften des Wirtschaftsguts selbst. Diese entscheiden zwar über den Rahmen der möglichen betrieblichen Verwendung. Maßgeblich ist aber letztlich der Einsatz im individuell zu beurteilenden Unternehmen. Die Probleme bei der Ermittlung der wesentlichen Betriebsgrundlagen liegen regelmäßig in der Tatsachenwürdigung im konkreten Sachverhalt. Die wirtschaftliche Bedeutung eines Wirtschaftsguts im Betrieb bleibt außerdem nicht immer konstant, sondern ist in Abhängigkeit von dem sich entwickelnden und daher auch veränderlichen Betriebsablauf ständig zu prüfen. Änderungen der betrieblichen Struktur, Organisation, des Betriebsgegenstands oder -umfangs können die Wesentlichkeit eines Wirtschaftsguts herbeiführen oder beenden. Gleiches gilt für die Umgestaltung von Wirtschaftsgütern, so dass die bisherige Nutzungsmöglichkeit und

Einsatz im individuell zu beurteilenden Unternehmen

damit die funktionale Bedeutung verloren geht (BFH, Urteil v. 15.10.1987 - IV R 91/85, BStBl 1988 II S. 257).

### c) Maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Bestimmung, ob eine Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern einem Betrieb entspricht und damit auch für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut überhaupt (oder noch) zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen rechnet, ist bei einer Einbringung durch Einzelübertragung der Abschluss des dinglichen Einbringungsvertrags oder ein dort vereinbarter späterer Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Wirtschaftsgütern. Erfolgt die Sacheinlage i. S. des § 20 Abs. 1 UmwStG im Wege der Umwandlung, ist der Stichtag des Abschlusses des Umwandlungsbeschlusses maßgebend.

S. 1556

## 3. Zwischenfazit

Beim Anstellungsmodell dürfte die Möglichkeit der Einbringung zu Buchwerten unstrittig zu bejahen sein, da der einbringende Arzt zugunsten des MVZ auf seine Zulassung verzichtet, ein schädlicher Rückbehalt der Zulassung ist daher zu verneinen. Problematisch ist in diesem Zusammenhang aber die Rechtsprechung des BSG (s. oben I), nach der das Anstellungsmodell insbesondere im Falle der Ein-Mann-GmbH nicht mehr möglich ist.

Einbringung zu Buchwerten beim Anstellungsmodell möglich

## III. Auffassung der Finanzverwaltung

Das Landesamt für Steuern Niedersachsen stellt in seiner Verfügung v. 21.2.2022 ( NWB YAAAJ-35869) seine Auffassung zu der ertragsteuerlichen Behandlung einer „erworbenen“ Vertragsarztzulassung sowie der Abgrenzung des Erwerbs einer Vertragspraxis („Chancenpaket“) vom Erwerb nur des wirtschaftlichen Vorteils aus einer Vertragsarztzulassung dar. In Abschnitt „II.3 Vertragsarztzulassung als selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut (Sonderfall)“ wird beiläufig der vorliegend interessierende Sachverhalt beschrieben:

LfSt Niedersachsen, Vfg. v. 21.2.2022, NWB YAAAJ-35869

Ein Arzt beabsichtigt, eine Einzelpraxis zu Buchwerten in ein Medizinisches Versorgungszentrum in der Rechtsform einer GmbH (MVZ GmbH) einzubringen. Da die MVZ GmbH bereits eine Lizenz zur Abrechnung von kassenärztlichen Patienten (kassenärztliche Vertragsarztzulassung) innehat, will der Einbringende seine Vertragsarztzulassung im Rahmen der Einbringung gem. § 20 UmwStG zurückbehalten (sog. MVZ-Vertragsarztmodell bzw. MVZ-Mischmodell).

Im Sachverhalt der Verfügung („MVZ-Vertragsarztmodell“ bzw. „MVZ-Mischmodell“) ...

Nach – auf Bund-Länder-Ebene abgestimmter – Auffassung sei die Vertragsarztzulassung beim Vertragsarztmodell nicht im übertragenen Geschäfts- bzw. Praxiswert enthalten, sondern verbleibe als ein vom Geschäfts- bzw. Praxiswert abgetrennter Vorteil beim Einbringenden. Der hier vorliegende Fall sei hinsichtlich der Beurteilung der Vertragsarztzulassung als Sonderfall zu betrachten. § 20 UmwStG fände in diesem Fall keine Anwendung, weil nicht alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen vom Einbringenden auf die MVZ GmbH übertragen worden seien. Eine reine Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern sei nicht ausreichend. Für einen niedergelassenen, praktizierenden Arzt habe die Berechtigung durch die Vertragsarztzulassung, gesetzlich krankenversicherte Patienten auf Kosten der gesetzlichen Krankenkassen zu behandeln, ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für seinen laufenden Geschäftsbetrieb, daher handele es sich um eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage. Für die Prüfung der Tatbestandsmerkmale des § 20 UmwStG sei es irrelevant, ob bei einer Einbringung eines Betriebs die übernehmende Gesellschaft durch die Zulassung zum Betrieb eines MVZ gem. § 95 Abs. 3 Satz 2 SGB V dieses Recht bereits erlangt habe und die kassenärztliche Vertragsarztzulassung daher für die Übernehmerin nicht er-

... bleibt die Zulassung als Vorteil beim Einbringenden

§ 20 UmwStG wird abgelehnt

forderlich sei; entscheidend sei die Sicht des Einbringenden zum Einbringungszeitpunkt (steuerlicher Übertragungsstichtag).

S. 1557

Diese Auffassung ist abzulehnen. Die steuerrechtliche Beurteilung darf nicht isoliert erfolgen. Unberücksichtigt bleibt zunächst, dass es im MVZ zu einem Bedeutungswandel kommt, da das MVZ eine eigene Zulassung erhält und diese die Zulassung des Einbringenden überlagert. Die (überlagerte) Zulassung des Einbringenden ist lediglich noch erforderlich, um überhaupt MVZ-Gesellschaftsanteile halten zu dürfen. Daneben ist in die Entscheidungsfindung einzubeziehen, dass das Anstellungsmodell in dem beschriebenen Fall vom BSG gerade abgelehnt wird. Dies darf nun aber nicht dazu führen, dass nicht mehr eine Einbringung zu Buchwerten möglich ist. Es kann nicht richtig sein, dass ein rechtlich zwingender Rückbehalt der Zulassung einer steuerneutralen Einbringung der Praxis in eine GmbH nach § 20 UmwStG entgegenstehen soll.

Bedeutungswandel bleibt unberücksichtigt, ebenso die BSG-Rechtsprechung

Daneben stellt die Zulassung kein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut dar – auch diesen Aspekt scheint die Finanzverwaltung nicht hinreichend in ihre Überlegungen einbezogen zu haben. Die beiden BFH-Urteile v. 9.8.2011 - VIII R 13/08 (BStBl 2011 II S. 875) und v. 21.2.2017 - VIII R 7/14 (BStBl 2017 II S. 689) werden in der Verfügung nur in Bezug auf die Abschreibungsfähigkeit der Vertragsarztzulassung bewertet.

Levedag, NWB 34/2017 S. 2584

## IV. Zulassung (nur) Bestandteil des Praxiswerts

Der Erwerb einer eingeführten Arztpraxis schafft für den Praxiserwerber die Grundlage der freiberuflichen Tätigkeit. Das erworbene Chancenpaket bildet den Praxiswert, der sich aus den verschiedenen wertbildenden Einzelbestandteilen zusammensetzt (Patientenstamm, Standort, Umsatz, Facharztgruppe etc.). Wie bei Gewerbetreibenden handelt es sich um einen Inbegriff einer Anzahl von im Einzelnen nicht messbaren Faktoren. Nach der Rechtsprechung des BFH wird bei dem Erwerb einer Vertragsarztpraxis neben dem erworbenen Praxiswert in der Regel kein weiteres immaterielles Wirtschaftsgut in Form des „mit einer Vertragsarztzulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteils“ erworben (BFH, Urteil v. 9.8.2011 - VIII R 13/08, BStBl 2011 II S. 875; v. 21.2.2017 - VIII R 7/14, BStBl 2017 II S. 689). Erwirbt der Nachfolger neben dem Vertragsarztsitz die zu der Praxis gehörenden materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter als Chancenpaket, ist im durch den Kaufpreis abgeholzten Praxiswert der Wert der Vertragsarztzulassung untrennbar enthalten.

Praxiswert = Chancenpaket

Regelfall: Vertragsarztzulassung kein eigenständiges immaterielles Wirtschaftsgut

Anders verhält es sich, wenn nur die mit der Vertragsarztzulassung selbst verbundenen Marktchancen übertragen werden sollen. In solchen „Sonderfällen“ kann die Vertragsarztzulassung zum Gegenstand eines gesonderten Veräußerungsvorgangs gemacht und damit zu einem selbständigen Wirtschaftsgut konkretisiert werden. Dies könnte (beispielsweise) der Fall sein, wenn ein Arzt einem ausscheidenden Arzt eine Zahlung im Zusammenhang mit der Erlangung der Vertragsarztzulassung leistet, ohne jedoch dessen Praxis zu übernehmen, weil er den Vertragsarztsitz an einen anderen Ort verlegen will. Damit wird der Vertragsarztsitz selbst (nicht die Praxis) zum Gegenstand des Veräußerungs- und Erwerbsvorgangs gemacht und hierdurch zu einem selbständigen Wirtschaftsgut konkretisiert. Die vom Erwerber an den früheren Zulassungsinhaber gezahlten Beträge sind Anschaffungskosten ausschließlich für den Erwerb des Vorteils aus der Vertragsarztzulassung (BFH, Urteil v. 21.2.2017 - VIII R 56/14, BStBl 2017 II S. 694).

Abweichende Beurteilung nur im Sonderfall des isolierten Erwerbs der Zulassung

Ob der Käufer die Vertragsarztpraxis oder nur den wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung erwirbt, ist – ausgehend von den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Beteiligten und der tatsächlichen Umsetzung – im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu bestimmen. Bei dieser Gesamtwürdigung kommt der Kaufpreisbemessung nach Auffassung des BFH maßgebliche Bedeutung zu. Zahlt der Erwerber einen Preis in Höhe des Verkehrswerts der Vertragsarztpraxis, initiiert dies, dass die Praxis als Chancenpaket erworben wird, da sich der Kaufpreis in diesem Fall maßgeblich nach der Patientenstruktur und der damit verbundenen Ertragskraft der Praxis richtet.

Gesamtwürdigung des Falls erforderlich



Auch die im Fall des BFH-Urteils v. 21.2.2017 - VIII R 7/14 (BStBl 2017 II S. 689) vorliegende Vertragsgestaltung, wonach der erfolgreiche Übergang der Vertragsarztzulassung auf den Praxiserwerber im Nachbesetzungsverfahren gem. § 103 Abs. 4 SGB V von den Parteien zur Bedingung oder zur Geschäftsgrundlage für das Zustandekommen des Praxisübernahmevertrags gemacht wurde, stelle kein Indiz dafür dar, dass es dem Erwerber um den Erwerb nur des wirtschaftlichen Vorteils aus der Zulassung geht. Eine vertragliche Verzahnung zwischen der Bindungswirkung des zivilrechtlichen Kaufvertrags und dem Ausgang des Nachbesetzungsverfahrens sei vielmehr bereits deshalb notwendig, da der zivilrechtliche Praxisübernahmevertrag und das öffentlich-rechtliche Nachbesetzungsverfahren voneinander unabhängig seien.

## V. Abweichende Beurteilung einer Vertragszahnarztzulassung?

Die Verfügung des Landesamts für Steuern Niedersachsen v. 21.2.2022 ( NWB YAAAJ-35869) geht nur auf den Fall eines Arztes ein. Einleitend wird ausgeführt, dass seit dem Gesundheitsstrukturgesetz 1993 nur für die Niederlassung von Ärzten (und nicht für Zahnärzte) Zulassungsbeschränkungen bestehen und dadurch „Vertragsarztsitze einen gewissen Wert“ haben. Ob die Beurteilung im Falle eines Zahnarztes anders aussehen würde, ist leider nicht bekannt.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die im Bereich der vertragsärztlichen Versorgung geltenden Bestimmungen zur sog. Bedarfszulassung, wonach Planungsbereiche wegen bestehender oder drohender Überversorgung gesperrt werden müssen, seit dem 1.4.2007 für den Bereich der vertragszahnärztlichen Versorgung beseitigt worden sind. Insofern besteht – im Gegensatz zu den Ärzten – Niederlassungsfreiheit für Zahnärzte. Jeder Zahnarzt, der sich als Vertragszahnarzt niederlassen will, kann seinen Praxisort frei wählen. Damit ist einer Zahnarztzulassung als solcher kein Wert beizumessen.

Niederlassungsfreiheit  
für Zahnärzte

Daneben ist die Rechtsprechung des BSG auch bei Zahnärzten zwingend zu beachten. Auch hier wird das Anstellungsmodell bei der Praxiseinbringung in eine Ein-Mann-MVZ GmbH zukünftig nicht mehr genehmigt.

### Fazit

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung kann die funktionale Bedeutung eines Wirtschaftsguts nur aus der Sicht des individuell zu beurteilenden Betriebs festgestellt werden. Bislang wurde weder eine abschließende Definition zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen entwickelt noch wurden die relevanten Kriterien abschließend fixiert, sondern stets auf die Umstände des zu entscheidenden Einzelfalls abgestellt. Ob eine Vertrags(zahn)arztzulassung eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, wurde bislang – soweit ersichtlich – noch nicht entschieden. Nach der vorstehend zitierten Rechtsprechung des BFH wird bei der Einbringung der Vertragsarztpraxis neben dem erworbenen Praxiswert aber regelmäßig kein weiteres immaterielles Wirtschaftsgut in Form des „mit einer Vertragsarztzulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteils“ erworben. Die Einschätzung des Landesamts für Steuern Niedersachsen, nach der eine Buchwerteinbringung im Vertragsarztmodell verneint wird, ist abzulehnen, da zum einen die BFH-Rechtsprechung und zum anderen wesentliche rechtliche und tatsächliche Aspekte nicht berücksichtigt werden.

## AUTOREN

---

**Prof. Dr. Johannes Bischoff,**

Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Prof. Dr. Bischoff & Partner AG, Steuerberatungsgesellschaft für Zahnärzte, Köln.

**Kerstin Löbe,**

Dipl.-Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin bei Prof. Dr. Bischoff & Partner AG, Steuerberatungsgesellschaft für Zahnärzte, Köln.

**Fundstelle(n):**

NWB 2023 Seite 1552 - 1558

NWB BAAAJ-40760