

# Urteil vom 21. Februar 2017, VIII R 56/14

## Zur Abschreibbarkeit des immateriellen Wirtschaftsgutes "wirtschaftlicher Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung"

ECLI:DE:BFH:2017:U.210217.VIIIR56.14.0

BFH VIII. Senat

EStG § 7 Abs 1, SGB 5 § 103, SGB 5 § 95, HGB § 255 Abs 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008  
vorgehend FG Nürnberg, 22. September 2014, Az: 1 K 1894/12

## Leitsätze

1. Für die Frage der Abnutzbarkeit immaterieller Wirtschaftsgüter kommt es maßgeblich darauf an, ob sich deren Wert in einer bestimmten oder bestimmbaren Zeit erschöpft.
2. Da der Inhaber eine ihm unbefristet erteilte Vertragsarztzulassung, solange er sie innehat, gleichbleibend in Anspruch nehmen und den aus ihr resultierenden wirtschaftlichen Vorteil im Rahmen eines Nachbesetzungsverfahrens gemäß § 103 SGB V durch eine Übertragung bzw. Überleitung der Zulassung auf einen Nachfolger verwerten kann, erschöpft sich der Wert des immateriellen Wirtschaftsgutes des wirtschaftlichen Vorteils aus der Vertragsarztzulassung --unabhängig von einer Altersgrenze für Vertragsärzte-- nicht in einer bestimmten bzw. bestimmbaren Zeit.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 23. September 2014 1 K 1894/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob der --ausnahmsweise zu einem selbständigen Wirtschaftsgut konkretisierte-- wirtschaftliche Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung ein abnutzbares oder nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut darstellt.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine in der Rechtsform einer GbR in A betriebene ärztliche Gemeinschaftspraxis, die ihren Gewinn in den Streitjahren (2005 bis 2008) gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt hat. Gesellschafter der GbR sind seit dem 1. April 2005 der Beigeladene (X) und Y. Ursprünglich waren Y und dessen Vater (M) in der Gemeinschaftspraxis tätig. M schied zum 31. März 2005 aus der GbR aus.
- 3 X hatte bereits am 1. Dezember 2004 mit Q (Verkäufer), der in C eine privatärztliche und vertragsärztliche Allgemeinpraxis betrieb, einen sog. Praxisübernahmevertrag geschlossen. Ausweislich dieses Vertrages übernahm X die in C geführte Praxis ohne Forderungen und Verbindlichkeiten mit Wirkung zum 1. April 2005 und führte sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung fort (§ 1 Abs. 1 des Vertrages). Gemäß § 1 Abs. 2 des Vertrages kaufte er den Patientenstamm und damit den ideellen Wert der Praxis, allerdings ohne die Patientenkartei, die beim Verkäufer verbleiben sollte. Erst mit Zustimmung der Patienten sollte der Q dem X patientenbezogene Karteien und Krankenunterlagen überlassen (§ 2 des Vertrages). X erwarb keine Praxiseinrichtung (weder Wirtschaftsgüter des

Anlage- noch des Umlaufvermögens) und übernahm auch keine Verträge (z.B. Praxismietvertrag, Arbeitsverträge, Versicherungsverträge, Lieferverträge und sonstige praxisbezogene Dauerschuldverhältnisse, § 1 Abs. 3 des Vertrages).

- 4 Der Kaufpreis für den Patientenstamm einschließlich der Patientenkartei sollte gemäß § 3 Abs. 1 des Vertrages 50.000 € betragen. Die Übertragung der Praxis erfolgte unter der Bedingung, dass X den Vertragsarztsitz des Q erhält. Im Rahmen der Durchführung des entsprechenden Nachbesetzungsverfahrens übernahm Q weitreichende Mitwirkungspflichten, um den Übergang der Vertragsarztzulassung auf X sicherzustellen. Unter anderem verpflichtete er sich, seine niedergelassene Tätigkeit in C zum 31. Dezember 2004 einzustellen und die Vertragsarztpraxis zum 1. Januar 2005 nach A zu verlegen. Einzelheiten der bis zum 31. März 2005 geplanten Zusammenarbeit (Gemeinschaftspraxis) sollten zu gegebener Zeit vereinbart werden (§ 4 des Vertrages). Nach den Feststellungen des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) war Q zu keinem Zeitpunkt in der Gemeinschaftspraxis tätig.
- 5 In den Feststellungserklärungen für die Streitjahre machte die Klägerin die von X auf der Grundlage des Praxisübernahmevertrages geleisteten Zahlungen in Höhe von 52.320 € (Kaufpreis an Q: 50.000 € zzgl. 2.320 € Gebühr für die Praxisvermittlung an einen Dritten) als Sonderbetriebsausgaben des X geltend, und zwar als Absetzungen für Abnutzung (AfA).
- 6 Das FA sah den Praxisübernahmevertrag als Kaufvertrag über eine Vertragsarztzulassung an und berücksichtigte in den für die Streitjahre ergehenden Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen die AfA nicht als Sonderbetriebsausgaben des X.
- 7 Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage gab das FG mit Urteil vom 23. September 2014 1 K 1894/12 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 361) teilweise statt.
- 8 Es war der Auffassung, X habe mit dem Praxisübernahmevertrag vom 1. Dezember 2004 nicht die Praxis des Q bzw. dessen Anteil an der Gemeinschaftspraxis in A erworben, sondern nur den aus der Vertragsarztzulassung des Q resultierenden wirtschaftlichen Vorteil. Hierfür habe X Anschaffungskosten in Höhe von 52.320 € aufgewendet. Die Vorteile aus der Vertragsarztzulassung stellten ein eigenständiges, immaterielles Wirtschaftsgut dar, welches abschreibungsfähig sei.
- 9 Das FA rügt mit seiner hiergegen gerichteten Revision die Verletzung von Bundesrecht. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts (FG) sei das Wirtschaftsgut "Vorteil aus der Vertragsarztzulassung" nicht abnutzbar.
- 10 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 X hat keine Anträge gestellt.
- 13 Die Klägerin ist der Meinung, die Vertragsarztzulassung ende spätestens mit dem Tod des Inhabers. Sie sei daher von begrenzter Dauer und stelle einen wirtschaftlichen Vorteil dar, der sich abnutze.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Das FG hat zwar in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass X für den Erwerb des selbständigen immateriellen Wirtschaftsgutes des wirtschaftlichen Vorteils aus einer Vertragsarztzulassung Anschaffungskosten aufgewendet hat. Es ist jedoch rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass die Höhe der Sonderbetriebsausgaben des X unter Berücksichtigung von AfA auf dieses entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgut zu ermitteln ist.

- 16** 1. Die Entscheidung des FG, X habe mit dem sog. Praxisübernahmevertrag nicht die Vertragsarztpraxis des Q bzw. dessen Mitunternehmeranteil an der Gemeinschaftspraxis, sondern --vom Regelfall abweichend-- allein den wirtschaftlichen Vorteil einer Vertragsarztzulassung erworben, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 17** a) Nach der Rechtsprechung des Senates wird bei dem Erwerb einer Vertragsarztpraxis in der Regel neben dem erworbenen Praxiswert kein weiteres immaterielles Wirtschaftsgut in Form des "mit einer Vertragsarztzulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteils" erworben (Senatsurteil vom 9. August 2011 VIII R 13/08, BFHE 234, 286, BStBl II 2011, 875; vgl. auch Senatsurteile vom 21. Februar 2017 VIII R 7/14, BFHE 257, 101, und VIII R 24/16, nicht amtlich veröffentlicht). Zugleich hat der Senat klargestellt, dass in "Sonderfällen" die Vertragsarztzulassung zum Gegenstand eines gesonderten Veräußerungsvorganges gemacht und damit zu einem selbständigen Wirtschaftsgut konkretisiert werden kann. In diesem Fall ist nur der Vorteil aus der Vertragsarztzulassung Gegenstand der Veräußerung und Anschaffung. Dies könne (beispielsweise) der Fall sein, wenn ein Arzt an einen 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 (Senatsurteil in BFHE 234, 286, BStBl II 2011, 875, unter Verweis auf das Urteil des Niedersächsischen FG vom 28. September 2004 13 K 412/01, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2005, 427; vgl. auch Senatsurteil vom 21. Februar 2017 VIII R 7/14, BFHE 257, 101).
- 18** Danach ist der Regelfall des Erwerbes einer Vertragsarztpraxis samt deren wertbildender Faktoren von dem "Sonderfall" abzugrenzen, in dem zwar vom Veräußerer und Erwerber im Nachbesetzungsverfahren (vgl. § 103 des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch in der in den Streitjahren geltenden Fassung --SGB V--) gegenüber dem Zulassungsausschuss bekundet wird, es gehe um die Übernahme der ausgeschriebenen Praxis als solcher, sich der Sachverhalt aber wirtschaftlich betrachtet so darstellt, dass nur die mit der Vertragsarztzulassung verbundenen Marktchancen (d.h. die Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung im Zulassungsbereich) übertragen werden sollen (s. Senatsurteile in BFHE 234, 286, BStBl II 2011, 875, und vom 21. Februar 2017 VIII R 24/16, nicht amtlich veröffentlicht).
- 19** Ist die Vertragsarztzulassung ausnahmsweise alleiniger Gegenstand des privatrechtlichen Übertragungsvertrages, so konkretisiert sich der Vorteil aus dieser zu einem selbständigen Wirtschaftsgut – dem mit der Vertragsarztzulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteil (Senatsurteil in BFHE 234, 286, BStBl II 2011, 875). Hieran hält der Senat trotz der hierzu in der Literatur teilweise geäußerten Kritik (vgl. Wüllenkemper, EFG 2015, 365) fest. Die Feststellungslast bezüglich der einen Sonderfall begründenden Umstände liegt beim Finanzamt (Senatsurteil vom 21. Februar 2017 VIII R 7/14, BFHE 257, 101).
- 20** b) Ob der Käufer die Vertragsarztpraxis oder nur den wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung erwirbt, ist --ausgehend von den vertraglichen Vereinbarungen der Beteiligten und deren tatsächlicher Umsetzung-- im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu bestimmen. Bei dieser Gesamtwürdigung kommt insbesondere auch der Kaufpreisbemessung maßgebliche Bedeutung zu (vgl. Senatsurteile in BFHE 234, 286, BStBl II 2011, 875, und vom 21. Februar 2017 VIII R 7/14, BFHE 257,101).
- 21** c) Danach ist die Entscheidung des FG, X habe mit dem Vertrag vom 1. Dezember 2004 allein den wirtschaftlichen Vorteil einer Vertragsarztzulassung erworben, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 22** aa) Das FG hat seine Würdigung maßgeblich darauf gestützt, dass X ausweislich des Vertrages weder Wirtschaftsgüter des Anlage- oder Umlaufvermögens noch bestehende Praxisverträge des Q (Arbeitsverträge, Mietverträge etc.) übernehmen sollte. Es hat zudem keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür gesehen, dass der Patientenstamm des Q --wie im Vertrag festgehalten-- tatsächlich von X übernommen werden sollte. Dies hat es damit begründet, dass weder die Patientenkartei an X ausgehändigt wurde noch die sonstigen tatsächlichen Umstände, wie z.B. die Versorgungssituation mit Allgemeinmediziner in C, die Entfernung zwischen C und A (ca. 25 km) und die Verlegung des Vertragsarztsitzes durch Q zum 1. Januar 2005 nach A, für eine Übernahme des Patientenstammes durch X sprächen. Dabei hat es auch den Umstand, dass Q nach den Feststellungen des FA zu keinem Zeitpunkt im Rahmen der Gemeinschaftspraxis in A praktiziert hat, als maßgeblich erachtet.
- 23** bb) Diese Würdigung verstößt nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze (vgl. zur Bindung gemäß § 118 Abs. 2 FGO z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Januar 2005 IX R 15/03, BFHE 209, 77, BStBl II 2005, 477; vom 9. Dezember 2009 X R 41/07, BFH/NV 2010, 860; vom 24. Oktober 2012 IX R 6/12, BFH/NV 2013, 907). Sie ist vielmehr auch unter Einbeziehung der Höhe des von den Beteiligten vereinbarten Kaufpreises nachvollziehbar. Hinzu kommt, dass es zu dem vertraglich vereinbarten Übernahmzeitpunkt (1. April 2005) keine Vertragsarztpraxis des Q in C mehr gab. Q sollte seine Tätigkeit in C ausweislich des Vertrages zum 31. Dezember

2004 einstellen, seinen Vertragsarztsitz nach A verlegen und dort in die Gemeinschaftspraxis eintreten. Die Vertragsarztpraxis des Q kann mithin nicht Gegenstand des Vertrages gewesen sein. Darüber hinaus ist Q tatsächlich nicht im Rahmen der Gemeinschaftspraxis tätig geworden, so dass es zumindest fraglich erscheint, welchen Patientenstamm er mit der Übertragung eines (etwaigen) Mitunternehmeranteils zum 1. April 2005 an X hätte verkaufen können.

- 24** d) Das FG hat auch rechtsfehlerfrei entschieden, dass es sich bei dem von X erworbenen wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung um ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut handelt. Die Zulassung war alleiniger Gegenstand des sog. Praxisübernahmevertrages und hatte sich damit zu einem selbständigen Wirtschaftsgut --dem mit der Vertragsarztzulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteil-- konkretisiert (vgl. Senatsurteile in BFHE 234, 286, BStBl II 2011, 875, und vom 21. Februar 2017 VIII R 7/14, BFHE 257, 101).
- 25** 2. Das FG hat auch zutreffend erkannt, dass es sich bei den streitigen Aufwendungen in Höhe von insgesamt 52.320 € um Anschaffungskosten des X handelt.
- 26** a) Nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind Anschaffungskosten alle Aufwendungen, die u.a. geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben, ihn also von der fremden in die eigene Verfügungsmacht zu überführen. Dazu gehören nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch die Nebenkosten des Erwerbes, die alle im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang verbundenen Kosten umfassen (vgl. BFH-Urteile vom 9. Juli 2013 IX R 43/11, BFHE 242, 51, BStBl II 2014, 878; vom 19. April 1977 VIII R 44/74, BFHE 122, 108, BStBl II 1977, 600; vom 20. April 2011 I R 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761). Wird der wirtschaftliche Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung --wie im Streitfall-- zum Gegenstand eines Anschaffungsgeschäfts gemacht, ist Erwerber dieses immateriellen Wirtschaftsgutes derjenige, der die Anschaffungskosten hierfür trägt oder dem sie steuerrechtlich zuzuordnen sind (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2000 VIII R 22/92, BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385; Schmidt/Kulosa, EStG, 36. Aufl., § 7 Rz 54). Trägt der Neugesellschafter einer Gemeinschaftspraxis, der Inhaber des höchstpersönlichen Statusrechts der Vertragsarztzulassung wird, selbst die Anschaffungskosten für den wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung, ist das Wirtschaftsgut von ihm angeschafft und seinem Sonderbetriebsvermögen zuzuordnen (vgl. auch Senatsurteil vom 21. Februar 2017 VIII R 24/16, nicht amtlich veröffentlicht).
- 27** b) Danach ist das FG ohne Rechtsfehler von Anschaffungskosten des X in Höhe von 52.320 € und der Zuordnung des Vorteils zu dessen Sonderbetriebsvermögen ausgegangen.
- 28** aa) X hat für den Erwerb des immateriellen Wirtschaftsgutes des wirtschaftlichen Vorteils aus der Vertragsarztzulassung, die er ab dem 1. April 2005 im Rahmen seiner Tätigkeit für die Klägerin in A nutzen wollte, Anschaffungskosten in Höhe von 50.000 € aufgewendet.
- 29** Dass die Vertragsarztzulassung des Q als öffentlich-rechtliche Berechtigung nicht übertragbar ist, sondern X nur im Rahmen eines von Q zu beantragenden Nachbesetzungsverfahrens gemäß § 103 SGB V durch den Zulassungsausschuss --ohne dass hierfür an diesen ein "Kaufpreis" zu zahlen wäre-- erteilt werden konnte, steht dem nicht entgegen. Dies folgt aus dem Zusammenspiel des im SGB V geregelten öffentlich-rechtlichen Nachbesetzungsverfahrens und den zivilrechtlichen Vereinbarungen der Beteiligten im Zusammenhang mit der Praxisübertragung. Der Zulassungsinhaber muss --damit es zu einer Zulassung des "Erwerbers" kommen kann-- das Nachbesetzungsverfahren, in dem seine wirtschaftlichen Interessen bis zur Höhe des Verkehrswertes der Praxis zu berücksichtigen sind (vgl. § 103 Abs. 4 Satz 6 SGB V), durch seinen Antrag in Gang setzen. Er kann --wie die Regelung in § 4 des Vertrages vom 1. Dezember 2004 belegt-- zugunsten seines Vertragspartners Einfluss auf das Verfahren nehmen, auch wenn dem Zulassungsausschuss die alleinige --nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffende-- Entscheidung zukommt (§ 103 Abs. 4 Satz 3 SGB V). Damit dient --auch wenn der Vertragsarzt die Zulassung nicht auf den "Erwerber" übertragen kann-- die Zahlung des auf privatrechtlicher Ebene vereinbarten "Kaufpreises" der Anschaffung der mit der Vertragsarztzulassung verbundenen Vorteile, die der "Erwerber" nutzen will.
- 30** Der "Kaufpreis" stellt demgegenüber kein Entgelt für die vom "Veräußerer" vertraglich zugesagten Mitwirkungspflichten im Rahmen des Nachbesetzungsverfahrens dar, denn der "Erwerb" erfolgte unter der Bedingung, dass die von den Vertragsbeteiligten angestrebte Überleitung der Zulassung auf X erfolgreich ist. Demnach zahlte X die 50.000 € für die erfolgreiche Überleitung der Zulassung, nicht für die Mitwirkung des "Veräußerers" im Zulassungsverfahren.
- 31** bb) Das FG hat die von X gezahlte Provision zur Vermittlung des Geschäfts in Höhe von 2.320 € zutreffend als

Anschaffungs(neben)kosten angesehen (vgl. zu Provisionszahlungen z.B. BFH-Urteil vom 14. Dezember 2011 I R 108/10, BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238).

- 32** 3. Jedoch ist das FG rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass X AfA auf das entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgut des Vorteils aus der Vertragsarztzulassung vornehmen kann. Vielmehr handelt es sich um Anschaffungskosten für ein nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, die gemäß § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme als Betriebsausgabe zu berücksichtigen sind.
- 33** a) AfA in gleichen Jahresbeträgen sind nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG bei Wirtschaftsgütern vorzunehmen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Die Absetzung bemisst sich dabei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG).
- 34** b) Immaterielle Wirtschaftsgüter können abnutzbar sein oder zu den nicht abnutzbaren, immerwährenden Rechten gehören (BFH-Urteile vom 16. Oktober 2008 IV R 1/06, BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28; vom 28. Mai 1998 IV R 48/97, BFHE 186, 268, BStBl II 1998, 775, m.w.N.).
- 35** (1) Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist nicht abnutzbar, wenn seine Nutzung weder unter rechtlichen noch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zeitlich begrenzt ist (z.B. BFH-Urteile vom 21. Oktober 2015 IV R 6/12, BFHE 252, 267, BStBl II 2017, 45 - Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform 2003; in BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteile vom 19. Oktober 2000 III R 6/05, BFHE 215, 222, BStBl II 2007, 301 - Domain-Name; in BFHE 186, 268, BStBl II 1998, 775 - Belieferungsrecht; vom 29. April 2009 IX R 33/08, BFHE 225, 361, BStBl II 2010, 958 - Milchlieferrecht; in BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, und vom 17. März 2010 IV R 3/08, BFHE 229, 159, BStBl II 2014, 512 - jeweils Zuckerrübenlieferrecht). Bei zeitlich begrenzten Rechten kann ausnahmsweise von einer unbegrenzten Nutzungsdauer ausgegangen werden, wenn sie normalerweise ohne Weiteres verlängert werden, ein Ende also nicht abzusehen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 252, 267, BStBl II 2017, 45; in BFHE 225, 361, BStBl II 2010, 958; in BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28, m.w.N.). Im Zweifel ist jedoch nach dem Grundsatz der Vorsicht von einer zeitlich begrenzten Nutzung auszugehen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 252, 267, BStBl II 2017, 45, m.w.N.).
- 36** (2) In diesem Sinne kommt es auch für den Bereich der immateriellen Wirtschaftsgüter maßgeblich darauf an, ob sich der Wert dieser Wirtschaftsgüter in einer bestimmten oder bestimmbaren Zeit rechtlich oder faktisch erschöpft (z.B. BFH-Urteil in BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz 212; vgl. auch Pfirrmann in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 7 Rz 35; Claßen in Lademann, EStG, § 7 EStG Rz 18).
- 37** Daher begründet der Umstand, dass der Inhaber ein zeitlich unbeschränkt erteiltes Recht persönlich nicht unbefristet nutzen kann, nicht automatisch dessen Abnutzbarkeit. Diese scheidet jedenfalls dann aus, wenn der Inhaber das unbefristet erteilte Recht gleichbleibend ohne Werteverzehr in Anspruch nehmen kann, solange er es innehat und er es im Rahmen einer späteren Übertragung bzw. Überleitung verwerten kann. Der Wert des Wirtschaftsgutes erschöpft sich in diesem Fall nicht in einer bestimmten bzw. bestimmbaren Zeit.
- 38** (3) Danach ist der wirtschaftliche Vorteil aus einer nach Maßgabe des SGB V unbefristet erteilten Vertragsarztzulassung ein nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, da es sich nicht innerhalb eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitraums verbraucht.
- 39** X kann den aus der ihm unbefristet erteilten Vertragsarztzulassung resultierenden Vorteil der Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung --solange er Inhaber der Zulassung ist-- gleichbleibend und ohne Werteverzehr in Anspruch nehmen (vgl. auch FG Niedersachsen, Urteil in DStRE 2005, 427 - betrifft Rechtslage ohne Geltung einer gesetzlichen Altersgrenze für Vertragsärzte gemäß § 95 Abs. 7 Satz 2 SGB V a.F.; vgl. auch Bartone in Korn, § 7 EStG Rz 79; vgl. auch Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz 212; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7 Rz 43; Schnitter in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 7 Rz 267; a.A. wohl Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 EStG Rz 30).
- 40** Dies gilt ungeachtet der im Zeitpunkt des Erwerbes der Vertragsarztzulassung durch X bestehenden Altersbegrenzung für Vertragsärzte (§ 95 Abs. 7 SGB V), die durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der Organisationsstrukturen in der gesetzlichen Krankenversicherung vom 15. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2426) aufgehoben worden ist. Die Altersgrenze führt zwar dazu, dass X im Zeitpunkt des Vertragsschlusses am 1. Dezember 2004 davon ausgehen musste, dass er persönlich die Vorteile aus der Zulassung nicht zeitlich unbegrenzt würde nutzen können. Jedoch kann er den wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung --wie dargelegt-- zum Gegenstand eines Veräußerungsvorganges machen, d.h. er kann ihn verwerten, auch wenn dabei im Falle einer Gemeinschaftspraxis die Interessen des oder der in der Praxis verbleibenden Vertragsarztes/-ärzte bei

der Bewerberauswahl angemessen zu berücksichtigen sind (§ 103 Abs. 6 SGB V). Der Wert des immateriellen Wirtschaftsgutes erschöpft sich daher --trotz einer etwaigen Altersbegrenzung für Vertragsärzte-- nicht in einer bestimmten bzw. bestimmbaren Zeit.

- 41** Aus den genannten Gründen führt auch der Umstand, dass die Zulassung mit dem Tod ihres Inhabers endet, nicht zur Abnutzbarkeit des wirtschaftlichen Vorteils aus der unbefristet erteilten Zulassung. Nicht nur der Vertragsarzt selbst kann mit einem Antrag gemäß § 103 Abs. 4 Satz 1 SGB V ein Nachbesetzungsverfahren einleiten und den wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung --wie dargelegt-- verwerten. Ein entsprechendes Recht steht auch seinen Erben zu (§ 103 Abs. 4 Satz 1 SGB V, vgl. auch § 103 Abs. 4 Satz 6 SGB V).
- 42** Eine Abnutzbarkeit kann auch nicht allein aus der abstrakten Möglichkeit einer Aufhebung bestehender Zulassungsbeschränkungen (vgl. § 103 Abs. 3 SGB V) oder allgemeinen Unsicherheiten über die weitere Gesetzgebungsentwicklung im Bereich des Vertragsarztrechts hergeleitet werden.
- 43** 4. Die Sache ist spruchreif. Die Entscheidung des FG beruht auf anderen Rechtsgrundsätzen. Sie war daher aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 44** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO. Eine Erstattung außergerichtlicher Kosten des X scheidet aus, denn er hat das Verfahren nicht durch eigene Sachanträge oder in sonstiger Weise gefördert.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)