

---

**Datum:** 26.01.2012  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 6. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 6 K 4538/07  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2012:0126.6K4538.07.00

---

**Tenor:**

Unter Änderung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Jahre 2002 bis 2005 vom 16.02.2007 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 30.10.2007 werden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wie folgt neu festgestellt auf:

2002 828.591,82 €

2003 694.488,05 €

2004 1.030.445,60 €

2005 843.912,67 €

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu 12 v.H. und der Beklagte zu 88 v.H.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheitsleistung in derselben Höhe leistet.

---

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Tatbestand</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 1  |
| Die Klägerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die im Kreiskrankenhaus in A ein Röntgeninstitut betreibt. Sie befindet sich in einem so genannten gesperrten Planungsbereich mit den sich aus § 103 SGB V ergebenden Zulassungsbeschränkungen für Radiologen.                                                                                                                                                                                                                                                 | 2  |
| Zum 01.01.2006 ist Herr B aus der Gesellschaft ausgeschieden. Er wurde mit Beschluss vom 13.03.2008 zum Verfahren notwendig beigeladen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 3  |
| 2006 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung C bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2005 durch, deren Ergebnisse sich aus dem Bericht vom 15.11.2006 ergeben. Hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung des Erwerbs des Vertragsarztsitzes von Frau D (Tz. 2.2 des Betriebsprüfungsberichtes) konnte keine Einigung erzielt werden.                                                                                                                                          | 4  |
| Dem liegt folgender Sachverhalt zugrunde:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 5  |
| Frau D führte in F eine radiologische Einzelpraxis. Sie verfügte über einen Vertragsarztsitz verbunden mit einem Individualbudget von rund 3 Mio. Punkten/Quartal. Nach Aufgabe dieser Einzelpraxis in F verlegte Frau D ihren Vertragsarztsitz zum 01.10.2001 nach A und gründete mit Herrn E, einem Gesellschafter der Klägerin, mit Vertrag vom 27.09.2001 eine Gemeinschaftspraxis, die in den Räumen der Klägerin betrieben wurde. Diese Gemeinschaftspraxis bestand bis zum 31.03.2002.                          | 6  |
| Ausweislich der Absichtserklärung vom 07.08.2001 von G und H, die in F eine Gemeinschaftspraxis für Radiologie und Nuklearmedizin betreiben, und Herrn K – einem Gesellschafter der Klägerin – als Vertreter der Klägerin bestand Übereinkunft, die Praxis von Frau D für einen Kaufpreis von maximal 1,4 Mio. DM zu erwerben. Davon sollten höchstens 900.000 DM die Klägerin und maximal 500.000 DM die Praxis für Radiologie und Nuklearmedizin in F tragen. Folgende Voraussetzungen sollten vorab erfüllt sein:   | 7  |
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Der Praxisstandort in F müsste geschlossen werden.</li> <li>2. Das Budget von Frau D in Höhe von 3 Mio. Punkten sollte zu einem Anteil von 1,8 Mio. Punkten sowie dem Kassenarztsitz selbst in die Klägerin eingebracht werden; der Rest von 1,2 Mio. Punkten sowie eine Budgeterhöhung um 1 Mio. Punkte sollte der Praxis Dres. G/H zukommen.</li> <li>3. Sämtliche Vereinbarungen der Absichtserklärung sollten unter der aufschiebenden Bedingung stehen, dass</li> </ol> | 8  |
| a) die Praxisräume in der J-Straße ... geräumt seien;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 9  |
| b) der Kassenarztsitz von Frau D auf einen der Mitarbeiter                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 10 |
| der Klägerin übertragen sei;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 11 |
| c) die Budgetaufteilung durch die Kassenärztliche Vereinigung, wie oben aufgeführt, unwiderruflich erfolgt sei.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 12 |
| Der Vereinbarung vom 13.11.2001 zwischen Dres. G/H und Kollegen, der Klägerin und D ist unter Punkt 10 zu entnehmen, dass die Klägerin das Archiv von Frau D übernommen hat. Den Dres. G/H und Kollegen wurde ein jederzeitiges Zutrittsrecht zu dem Archiv eingeräumt. Beide Arztgruppen sollten sich die benötigten Röntgenaufnahmen und Befunde aus dem                                                                                                                                                             | 13 |

Archiv selber beschaffen können.

Zum 01.04.2002 übernahm Herr L, der seit 01.01.2002 Gesellschafter der Klägerin ist, den Vertragssitz von Frau D. Die Klägerin zahlte am 02.04.2002 den Kaufpreis von 900.000 DM abzüglich 20.000 DM, die die GbR als Kosten für die als Archiv genutzte Lagerhalle in F aufgewendet hatte und insoweit von Frau D zu tragen waren. 14

Neben dem Kaufpreis von 900.000 DM fielen noch Anschaffungsnebenkosten in Form von Rechtsberatungskosten von rund 20.000 DM an. 15

Die Betriebsprüfung kam im Betriebsprüfungsbericht vom 15.11.2006 zu dem Schluss, dass der Kaufpreis auf den Vertragsarztsitz (500.000 DM) und auf die mit dem Vertragsarztsitz erworbenen Abrechnungspunkte (420.000 DM) aufzuteilen sei, da es sich jeweils um selbständig erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handele. Eine Teilwertabschreibung sei nur hinsichtlich der Abrechnungspunkte und zwar ab 2005 - aufgrund der mit Einführung des Leistungskataloges „EBM 2000plus“ verbundenen dauerhaften Absenkung der durchschnittlich abgerechneten Punkte - in Höhe von 27,34 % des Bilanzansatzes möglich, wohingegen die Klägerin dem Konto „Praxiswert D“ zum 01.04.2002 einen Betrag von 880.000 DM zugeführt und auf drei Jahre abgeschrieben hatte. 16

Mit geänderten Bescheiden über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Jahre 2002 bis 2005 vom 16.02.2007 folgte der Beklagte den Feststellungen der Betriebsprüfung. 17

Derr Beklagte wies den Einspruch der Klägerin mit Einspruchsentscheidung vom 30.10.2007 als unbegründet zurück. 18

Mit ihrer Klage vom 28.11.2007 verfolgt die Klägerin ihr bisheriges Begehren fort. Sie erklärt sich mit der Erhöhung der Anschaffungskosten auf 920.000 DM einverstanden, ist jedoch weiterhin der Ansicht, dass mit dem Kaufpreis der Geschäftswert der Einzelpraxis bezahlt worden sei und eine Abschreibung des Gesamtkaufpreises über drei Jahre den steuerrechtlichen Vorschriften entspreche. Sie verweist insofern auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 09.08.2011 (VIII R 13/08, BStBl II 2011, 875, DStR 2011, 1799). Hiernach sei im Regelfall bei dem Erwerb einer Vertragsarztpraxis neben dem erworbenen Praxiswert kein weiteres immaterielles Wirtschaftsgut in Form eines „mit einer Vertragsarztzulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteils“ vorhanden. Der Sonderfall, dass die Zulassung zum Gegenstand eines gesonderten Veräußerungsvorgangs gemacht und damit zu einem selbständigen Wirtschaftsgut konkretisiert werden könne, liege im Streitfall nicht vor. Es sei entscheidend um den Erhalt der Zuweiser- und Patientenbindungen gegangen, um das Röntgeninstitut weiter auszubauen. Daher sei Frau D noch sechs Monate bis zu ihrem Ausscheiden am Sitz der Klägerin tätig gewesen und ihre Patientenkartei samt Krankenunterlagen sowie Röntgenaufnahmen von der Klägerin übernommen worden. 19

Die Klägerin beantragt, 20

die geänderten Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Jahre 2002 bis 2005 vom 16.02.2007 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 30.10.2007 dahingehend abzuändern, dass der Kaufpreis von 880.000 DM auf der Basis einer dreijährigen Abschreibung verteilt wird, 21

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 22

23

Der Beklagte beantragt, 24  
die Klage abzuweisen, 24  
hilfsweise, die Revision zuzulassen. 25

Er verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen in der 26  
Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, dass im Urteil des BFH vom 09.08.2011(VIII  
R 13/08, BStBl II 2011, 875) ein Sonderfall für möglich gehalten werde, wenn ein Arzt an  
einen ausscheidenden Arzt eine Zahlung im Zusammenhang mit der Erlangung der  
Vertragsarztzulassung leiste, ohne jedoch dessen Praxis zu übernehmen, weil er den  
Vertragssitz an einen anderen Ort verlege. Im Streitfall liege ein solcher Sonderfall vor, in  
dem die Zulassung zum Gegenstand eines gesonderten Veräußerungsvorgangs gemacht  
worden sei, sodass sich der wertbildende Vorteil aus der Zulassung zu einem selbständigen  
– nicht abschreibungsfähigen - Wirtschaftsgut „Vertragsarztsitz“ konkretisiert habe. So sei  
vorliegend bereits vor Abschluss des Kaufvertrages die Absicht dokumentiert, dass die  
Praxisräume in F geräumt werden und der Vertragsarztsitz auf einen der Mitgesellschafter  
der erwerbenden Klägerin habe übergehen sollen.

## Entscheidungsgründe 27

I. Die Klage ist zum Teil begründet. Denn die angefochtenen Bescheide über die 28  
gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Jahre 2002 bis  
2005 sind rechtswidrig, soweit der Beklagte den Vorteil aus der Vertragsarztzulassung als  
selbständiges, nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut neben einem Wirtschaftsgut  
„Abrechnungspunkte“ beurteilt hat und hierauf beruhend fehlerhaft Absetzungen für  
Abnutzung auf den Praxiswert nicht anerkannt hat, sodass die Einkünfte aus selbständiger  
Arbeit zu hoch festgestellt worden sind. Allerdings ist von einer Abschreibung auf vier – statt  
drei – Jahren auszugehen.

1. Der Senat schließt sich der Ansicht des BFH in seiner Entscheidung vom 09.08.2011 29  
(VIII R 13/08, BStBl II 2011, 875) – auf die hinsichtlich der weiteren Rechtsausführungen  
verwiesen wird – an, dass beim Erwerb einer Vertragsarztpraxis im Regelfall neben dem  
erworbenen Praxiswert kein weiteres selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut in Form des  
„mit einer Vertragsarztzulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteils“ vorhanden ist. So  
lässt sich der Kaufpreis für eine Vertragsarztpraxis grundsätzlich nicht – auch nicht teilweise  
– dem wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung zuordnen. 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 Einzelbestandteilen zusammensetzt (Patientenstamm, Standort, Umsatz,  
Facharztgruppe etc.). Es handelt sich um einen Inbegriff von im Einzelnen nicht messbaren  
Faktoren. Der die Praxis übergebende Vertragsarzt kann den Vorteil aus der Zulassung  
grundsätzlich nicht selbständig verwerten, da § 103 Abs. 4 SGB V in  
zulassungsbeschränkten Bereichen ein spezielles Nachbesetzungsverfahren mit  
antragsgebundener Ausschreibung und einer im Ermessen des Zulassungsausschusses  
stehender Auswahlentscheidung vorsieht, wobei Nachbesetzungsverfahren und Praxiserwerb  
voneinander unabhängige Rechtsakte darstellen. Orientiert sich daher der zu zahlende  
Kaufpreis am Verkehrswert der Praxis, so ist in dem damit abgegoltenen Praxiswert der  
Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt untrennbar enthalten.

In Sonderfällen kann die Zulassung zum Gegenstand eines gesonderten Ver- 30  
äußerungsvorgangs gemacht und damit zu einem selbständigen Wirtschaftsgut konkretisiert

werden. Dies kann nach den Ausführungen des BFH 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. Die Feststellungslast bezüglich der diesen Sonderfall begründenden Umstände liegt beim Finanzamt.

Der derivative Praxiswert wird als immaterielles Wirtschaftsgut analog § 5 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) behandelt. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für dessen Abschreibung wegen Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Sätze 1-2 EStG ist im Einzelfall zu schätzen und wird in der Regel mit einem Zeitraum von drei bis fünf Jahren angesetzt (BFH-Urteil vom 24.02.1994 IV R 33/93, BStBl II 1994, 590 m.w.N.).

31

2. Im Streitfall ist eine Verselbständigung des Vorteils aus der Zulassung als Vertragsarzt nicht anzunehmen und vielmehr vom Erwerb eines einheitlichen Praxiswertes mit der Möglichkeit der linearen Abschreibung auszugehen.

32

So bestand nach der vom Beklagten nicht widerlegten Einlassung der Klägerin ein besonderes Interesse an den Patienten- und Zuweiserbindungen von Frau D, um den eigenen Geschäftsbetrieb der Klägerin weiter auszubauen. Bestätigt wird dies durch die in der Vereinbarung zwischen Dres. G/H und Kollegen, der Klägerin und D vom 13.11.2001 fixierte Übernahme des Archivs von Frau D durch die Klägerin, sodass sie jederzeitigen Zugriff auf die dort befindlichen Röntgenaufnahmen und Befunde von Frau D er- bzw. behielt. Zugleich hat Frau D aufgrund der mit E getroffenen Vereinbarung vom 27.09.2001 sechs Monate lang vom 01.10.2001 bis zum 31.03.2002 eingebunden in die Räumlichkeiten der Klägerin in A gearbeitet, was eine Überleitung der besagten Patienten- und Zuweiserbindungen begünstigt haben dürfte.

33

Anders als in dem vom Niedersächsischen Finanzgericht am 28.09.2004 (13 K 412/01, DStRE 2005, 427) entschiedenen Fall, auf den der BFH in dem oben zitierten Urteil im Zusammenhang mit den für möglich gehaltenen Sonderfällen vergleichend hingewiesen hat, besteht im vorliegenden Fall also nicht allein ein Interesse an der bloßen Zulassung. Vielmehr waren mit dem hier zu beurteilenden Erwerbsvorgang für die Klägerin – neben dem zwangsläufig mit der Vertragsarztzulassung verbundenen wirtschaftlichen Vorteil, die Behandlung gesetzlich krankenversicherter Patienten gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung abrechnen zu können – weitere wesentliche Aspekte verbunden. So sollte hierdurch nicht nur der Stamm an gesetzlich krankenversicherten Patienten, sondern auch der nicht unerhebliche Stamm privat versicherter Patienten so weit wie möglich übernommen werden. Der Anteil des Umsatzes im privatärztlichen Bereich machte nach dem Vortrag der Klägerin in der Praxis von Frau D mit 500.000 DM rund ein Drittel ihres gesamten Jahresumsatzes aus. Daneben diente der Erwerb der Praxis von Frau D auch der Verbesserung der Wettbewerbssituation am Markt im Kreis F zugunsten der Klägerin.

34

Im Hinblick auf den nicht ganz widerspruchsfreien Vortrag der Klägerin hinsichtlich des Umfangs der Mitarbeit von Frau D bis zu ihrem Ausscheiden und der hiermit verbundenen Patientenbindung aufgrund eines zwischenzeitlich zur Klägerin aufgebauten eigenen Vertrauensverhältnisses zu den Patienten, erscheint es dem Senat angemessen von einer mittleren Abschreibungsdauer von vier Jahren auszugehen.

35

3. Bei der Bemessung der hiernach ab 2002 vorzunehmenden Abschreibungen ist von Anschaffungskosten in Höhe von 880.000 DM auszugehen.

36

37

Die darüber hinaus angefallenen Anschaffungskosten von weiteren 40.000 DM (Rechtsberatungs- und Archivierungskosten von je 20.000 DM) wurden bereits im Jahre ihrer Zahlung (2001) vollumfänglich als Betriebsausgaben und damit gewinnmindernd erfasst, sodass sich deren zusätzliche steuermindernde Berücksichtigung im Wege der Absetzung für Abnutzung verbietet.

Die jährliche Abschreibung auf den Praxiswert D beläuft sich danach auf 25 % von 880.000 DM = 220.000 DM (= 112.484,21 €), wovon 10/12 (also 183.333 DM = 93.736,84 €) in 2002 und jeweils 112.484,21 € in den Jahren 2003 bis 2005 – statt der von der Klägerin vorgenommenen Absetzung für Abnutzung von 124.984 € (2002), 149.978 € (2003), 149.972 € (2004) sowie 25.001 € (2005) – anzusetzen sind. Im Jahre 2005 ist allerdings die vom Beklagten zugunsten der Klägerin vorgenommene Teilwertabschreibung auf die Abrechnungspunkte (Tz. 2.2.5) von 58.711 € rückgängig zu machen. Weitere Streitpunkte bestanden im Übrigen in 2005 nicht, sodass insbesondere die aus Tz. 2.3 resultierende Gewinnerhöhung durch die Betriebsprüfung in 2005 von saldiert 20.900 € im Zusammenhang mit der Umbaumaßnahme „Umkleide/Bereitschaftsraum/Sanitär“ unberührt bleibt.

Ausgehend von den festgestellten Einkünften aus selbständiger Arbeit vor Durchführung der Betriebsprüfung ergibt sich folgende Änderung der festzustellenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

|                                             |                    |
|---------------------------------------------|--------------------|
| <u>2002:</u>                                |                    |
| Festgestellte Einkünfte vor Betriebsprüfung |                    |
| Bescheid vom 21.05.2004                     | 797.343,81 €       |
| + AfA Klägerin                              | 124.984,85 €       |
| - AfA Gericht                               | <u>93.736,84 €</u> |
| = Einkünfte neu                             | 828.591,82 €       |
| <u>2003:</u>                                |                    |
| Festgestellte Einkünfte vor Betriebsprüfung |                    |
| (Bescheid vom 16.07.2004)                   | 656.994,26 €       |
| + AfA Klägerin                              | 149.978,00 €       |
| - AfA Gericht                               | 112.484,21 €       |
| = Einkünfte neu                             | 694.488,05 €       |
| <u>2004:</u>                                |                    |

|                                             |                |
|---------------------------------------------|----------------|
| Festgestellte Einkünfte vor Betriebsprüfung |                |
| (Bescheid vom 28.12.2005)                   | 991.357,83 €   |
| + AfA Klägerin                              | 149.972,00 €   |
| - AfA Gericht                               | 112.484,21 €   |
| + Sonderbetriebseinnahmen X                 | 1.600,00 €     |
| = Einkünfte neu                             | 1.030.445,60 € |
| <u>2005:</u>                                |                |
| Festgestellte Einkünfte vor Betriebsprüfung |                |
| (Bescheid vom 03.03.2006)                   | 910.495,88 €   |
| + AfA Klägerin                              | 25.001,00 €    |
| - AfA Gericht                               | 112.484,21 €   |
| + Tz. 2.3 Umbaumaßnahme                     | 20.900,00 €    |
| = Einkünfte neu                             | 843.912,67 €   |

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 FGO entsprechend dem Umfang des Obsiegens und Unterliegens der Beteiligten. 41

III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung (ZPO). 42

IV. Die Revision wird nicht zugelassen, da der im Urteil vom 09.08.2011 (VIII R 13/08, BStBl II 2011, 875) dargelegten höchstrichterlichen Rechtsprechung unter Würdigung der konkreten Umstände des Einzelfalles gefolgt wird. 43