Urteil vom 21. Februar 2017, VIII R 24/16

Zuordnung der Anschaffungskosten für den wirtschaftlichen Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung - Absehen von einer notwendigen Beiladung im Revisionsverfahren

ECLI:DE:BFH:2017:U.210217.VIIIR24.16.0

BFH VIII. Senat

EStG § 7 Abs 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , FGO § 60 Abs 3, FGO § 123 Abs 1 S 2

vorgehend FG Bremen, 23. August 2016, Az: 1 K 67/16 (6)

Leitsätze

1. NV: Trägt der Neugesellschafter einer Gemeinschaftspraxis, der Inhaber des höchstpersönlichen Statusrechts der Vertragsarztzulassung ist, selbst die Anschaffungskosten für den wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung, ist das Wirtschaftsgut von ihm angeschafft und seinem Sonderbetriebsvermögen zuzuordnen.

2. NV: Bei unmittelbarer Zahlung des Kaufpreises durch die Gesellschaft kann nach den Umständen des Einzelfalls der wirtschaftliche Vorteil aus der Vertragsarztzulassung von der Gesellschaft erworben werden und das Wirtschaftsgut auf Ebene der Gesamthand zu erfassen sein.

3. NV: Zahlungen der Gesellschaft an den Veräußerer des wirtschaftlichen Vorteils aus der Zulassung können nach den Grundsätzen des Drittaufwands jedoch auch als vom Gesellschafter selbst getragene Anschaffungskosten zu würdigen sein, die wiederum zur Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters führen.

4. NV: Das immaterielle Wirtschaftsgut des wirtschaftlichen Vorteils aus einer Vertragsarztzulassung ist weder abnutz- noch abschreibbar.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 24. August 2016 1 K 67/16 (6) aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Bremen zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieben in den Streitjahren (2004 bis 2007) neben anderen Gesellschaftern eine Gemeinschaftspraxis (im Folgenden: Gemeinschaftspraxis) zunächst in der Rechtsform einer GbR und ab dem 1. Juni 2006 als Partnerschaftsgesellschaft. Die Partnerschaft wurde zum steuerlichen Übertragungsstichtag des 30. Juni 2008 in eine GmbH umgewandelt und am 16. Dezember 2008 im Partnerschaftsregister gelöscht.

2 Zu Beginn des Streitjahres 2004 waren zunächst die Kläger L, S, B und CL Gesellschafter der damaligen GbR.

3 Zum 1. Oktober 2004 wurde KB als Gesellschafterin aufgenommen.

4 Zu diesem Zweck schlossen die Kläger (sog. Partner 1) im Vorfeld mit M am 1. Juni 2004 einen Gemeinschaftspraxisvertrag. M wurde Gesellschafter der GbR. Gemäß § 3 Abs. 1 des Vertrags hatte M seine Arbeitskraft sowie den ideellen und materiellen Wert seiner bisherigen Praxis --die 17,1 km vom Sitz der Gemeinschaftspraxis entfernt lag-- in die Gemeinschaftspraxis einzubringen und seinen Vertragsarztsitz in die Gemeinschaftspraxis zu verlegen. Der materielle und ideelle Wert seiner bisherigen Einzelpraxis wurde seinem

Sonderbetriebsvermögen bei der GbR zugeordnet. Gemäß § 8 des Vertrags waren die Partner 1 geschäftsführungsbefugt, M war weder geschäftsführungs- noch vertretungsbefugt. Er sollte gemäß § 10 Abs. 3 und 4 des Vertrags ohne Ausspruch einer Kündigung und ohne Abfindung aus der GbR ausscheiden, wenn der zwischen den Partnern 1 und dem von ihnen ausgesuchten Bewerber (KB) zu schließende Praxisübernahmevertrag realisiert und die Vertragsarztzulassung auf diesen Bewerber übergegangen sei.

5 Laut einer Anlage zum Gemeinschaftspraxisvertrag hatte M sich ab dem Eintritt am 1. Juli 2004 für zunächst drei Monate in der Gemeinschaftspraxis vertreten zu lassen. Die auf ihn entfallenden Gewinne sollten abweichend von der Regelung in § 9 Abs. 1 des Gemeinschaftspraxisvertrags, die eine prozentuale Verteilung unter den Partnern nach Maßgabe des erwirtschafteten Abrechnungsvolumens ("Punkten im Rahmen der vertragsärztlichen Tätigkeit") vorsah, ausschließlich den übrigen Gesellschaftern als Vertreterhonorare zustehen. Im Innenverhältnis wurde M von allen Verbindlichkeiten der GbR freigestellt.

6 M hatte nach den in der Anlage zum Gemeinschaftspraxisvertrag getroffenen Vereinbarungen umgehend nach Eintritt in die GbR die Verlegung seines Kassenarztsitzes bei der Kassenärztlichen Vereinigung anzuzeigen und die Nachbesetzung seines Vertragsarztsitzes zugunsten von KB zu beantragen. Sollte nach drei Monaten eine Überleitung der Zulassung des M auf KB nicht gelungen sein, war nach einer Lösung zu suchen, wie M nicht tatsächlich in der Gemeinschaftspraxis tätig werden müsse und zudem seine Beteiligung am Gewinn und Verlust ausgeschlossen bleiben könne. Bei Scheitern der Überleitung der Zulassung auf KB haftete die GbR gesamtschuldnerisch auf Zahlung eines Betrags in Höhe von ... €, den die Parteien als "Kaufpreis" bezeichneten, sofern M die gescheiterte Überleitung der Zulassung nicht zu vertreten habe.

7 M und KB schlossen eine separate Vereinbarung, nach der M die Nachbesetzung seines Vertragsarztsitzes in der Gemeinschaftspraxis beantragen und alle im Verfahren notwendigen Willenserklärungen zur Nachbesetzung abgeben sollte. Mit Übertragung der Zulassung hatte KB an M den Betrag in Höhe von ... € zu entrichten.

8 M schied zum 30. September 2004 aus der GbR aus.

9 Zum 1. Januar des Streitjahres 2006 wurde AS als Gesellschafter in die GbR aufgenommen. Die GbR nahm zudem zum 1. Januar 2006 auf der Grundlage eines geänderten Gemeinschaftspraxisvertrags nebst Anlage (beide vom 13. Oktober 2005) P als Gesellschafter auf. Die Gesellschafter der GbR (die Kläger und KB als sog. Partner 1) vereinbarten auch mit P, dass dieser seine Arbeitskraft sowie den ideellen und materiellen Wert seiner bisherigen Praxis --die 7,1 km vom Sitz der Gemeinschaftspraxis entfernt war-- in die Gemeinschaftspraxis einbringen und seinen Vertragsarztsitz dorthin verlegen sollte. Der ideelle und materielle Wert der bisherigen Einzelpraxis des P verblieb in seinem Sonderbetriebsvermögen. P war nicht geschäftsführungs- und vertretungsbefugt und sollte aus der GbR ohne Kündigung und Abfindung ausscheiden, wenn der zwischen den Partnern 1 und dem ausgewählten Bewerber (AS) zu schließende Praxisübernahmevertrag realisiert und die Zulassung des P auf diesen Bewerber übergegangen sein sollte.

10 Darüber hinaus wurde in der Anlage zum Gemeinschaftspraxisvertrag vereinbart, dass P sich ab dem Eintrittsdatum vertreten lassen sollte, die erwirtschafteten Honorare den übrigen Gesellschaftern als Vertreterhonorare zustehen sollten und P im Innenverhältnis von allen Verbindlichkeiten der GbR freigestellt werde.

11 P hatte umgehend nach Eintritt in die GbR die Verlegung seines Kassenarztsitzes dorthin anzuzeigen und die Nachbesetzung seines Vertragsarztsitzes zugunsten des von der GbR ausgesuchten Bewerbers zu beantragen. Bei Scheitern der Überleitung der Zulassung hafteten die Partner 1 persönlich gesamtschuldnerisch auf Zahlung eines Betrags in Höhe von ... €, den die Parteien als "Kaufpreis" bezeichneten, sofern P die gescheiterte Überleitung der Zulassung nicht zu vertreten habe.

12 Darüber hinaus schloss P mit der GbR einen weiteren Vertrag, der inhaltlich im Wesentlichen dem zwischen KB und M geschlossenen Vertrag entsprach. In diesem Vertrag wurde vereinbart, dass mit der Übertragung der Zulassung ein Betrag in Höhe von ... € durch den von der GbR ausgewählten Nachfolger an P zu zahlen war. Die Partner 1 verpflichteten sich, auch für den Fall des erfolgreichen Zulassungsübergangs neben dem Neugesellschafter als Gesamtschuldner für die Zahlung des Kaufpreises zu haften.

13 AS wurde vom Zulassungsausschuss die Zulassung für die Tätigkeit in der Gemeinschaftspraxis erteilt.

14 In den für das Streitjahr 2004 ergangenen gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheiden wurde M --anders als KB-- als Mitunternehmer der GbR behandelt.

15 In den gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheiden für das Streitjahr 2006 wurden sowohl P (Eintritt zum 1. Januar 2006 und Austritt zum 31. März 2006) als auch AS (Eintritt zum 1. Januar 2006) als Mitunternehmer ausgewiesen.

16 Die GbR zahlte im Streitjahr 2004 an M ... € und im Streitjahr 2006 an P ... €. In den Gewinnermittlungen (Einnahmenüberschussrechnungen) für die Streitjahre behandelte die GbR/ Partnerschaft beide Zahlungen als Anschaffungskosten für einen erworbenen Praxiswert. Sie ermittelte Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf Grundlage einer Nutzungsdauer der zugekauften Praxiswerte von drei Jahren und machte die AfA-Beträge als Betriebsausgaben auf der Gesamthandsebene geltend.

17 Die nachfolgende Betriebsprüfung kam für die Streitjahre zu dem Ergebnis, dass die in 2004 und 2006 von der GbR gezahlten Beträge Anschaffungskosten auf einen nicht abschreibbaren wirtschaftlichen Vorteil aus den Vertragsarztzulassungen im Gesamthandsvermögen der GbR/Partnerschaft bildeten. Der Prüfer korrigierte die von der GbR/Partnerschaft auf den Praxiswert in Anspruch genommenen Abschreibungen und erhöhte die laufenden Gewinne auf der Gesamthandsebene in den Streitjahren entsprechend.

18 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich der Auffassung der Betriebsprüfung an und erließ am 13. November 2009 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderte Feststellungsbescheide für die Streitjahre. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde jeweils aufgehoben. Ebenfalls am 13. November 2009 erließ das FA einen geänderten gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid für 2007, ohne den Vorbehalt der Nachprüfung aufzuheben. Es änderte den Feststellungsbescheid für 2007 nochmals am 13. Januar 2010. In diesem Bescheid wurde der Mehrgewinn aus der nicht abzugsfähigen AfA wegen Ausscheidens der Klägerin CL ausschließlich den Klägern L, S und B zugeordnet.

19 Der Einspruch der Kläger gegen die geänderten Feststellungsbescheide blieb erfolglos.

20 Am 9. September 2015 erließ das FA während des finanzgerichtlichen Klageverfahrens einen weiteren Änderungsbescheid zum Feststellungsbescheid für das Streitjahr 2007 und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

21 Im finanzgerichtlichen Verfahren begehrten die Kläger mit dem Hauptantrag, die von der GbR an M und P gezahlten Vergütungen in den Streitjahren 2004 und 2006 in vollem Umfang als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben im Gesamthandsvermögen zu berücksichtigen und die hieraus resultierenden Gewinnminderungen für 2004 ausschließlich bei den Klägern (L, S, B und CL) und für 2006 wegen Ausscheidens von CL nur bei L, S und B zu erfassen.

22 Mit ihrem Hilfsantrag wollten die Kläger erreichen, dass die in 2004 und 2006 von der GbR gezahlten Beträge als Anschaffungskosten für das immaterielle Wirtschaftsgut "Vertragsarztsitz" zu aktivieren, jeweils über sechs Jahre abzuschreiben und die Betriebsausgaben aus den AfA-Beträgen für 2004 und 2005 bei den Klägern (L, S, B und CL) sowie für 2006 und 2007 bei L, S und B zu erfassen waren.

23 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 114 mitgeteilten Gründen mit Urteil vom 24. August 2016 1 K 67/16 (6) sowohl hinsichtlich des Haupt- als auch des Hilfsantrags ab.

24 Mit der Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren in vollem Umfang weiter. Sie rügen die Verletzung materiellen Bundesrechts und eines Verfahrensfehlers des FG.

25 Die Kläger sind weiterhin der Auffassung, aufgrund der Zahlungen in den Streitjahren 2004 und 2006 seien unmittelbar abzugsfähige Betriebsausgaben auf Ebene der GbR anzunehmen. Die GbR habe selbst nicht rechtliche Inhaberin der Zulassungen des M und P werden können, da es sich um höchstpersönliche Statusberechtigungen der Gesellschafter handele. Sie habe auch nicht selbst das Wirtschaftsgut des "Vorteils aus der Vertragsarztzulassung" anschaffen können, weil sie dieses nicht auf eigene Rechnung verwerten könne. Denn nur der jeweilige Vertragsarzt als Träger der Zulassung entscheide über seinen Verbleib in der Gesellschaft und die Auslösung eines Nachbesetzungsverfahrens zugunsten eines Neugesellschafters. Bei Ausscheiden eines Gesellschafters unter Mitnahme der Zulassung verflüchtige sich der damit verbundene Vorteil. Die Zahlungen der GbR seien betrieblich veranlasst, da die GbR die Ausgaben zum Erhalt und Ausbau ihres Leistungs- und Abrechnungsvolumens und damit zur Mehrung ihres eigenen Praxiswerts getragen habe.

26 Mit dem Hilfsantrag machen die Kläger geltend, dass sich bei Annahme eines von der GbR erworbenen immateriellen Wirtschaftsguts "Vorteil aus der Vertragsarztzulassung", dieses Wirtschaftsgut auf Grundlage einer sachgerechten Schätzung über sechs Jahre abnutze und über diesen Zeitraum abschreibbar sei.

27 Sowohl die mit dem Hauptantrag als auch die mit dem Hilfsantrag begehrten Betriebsausgaben seien den Klägern nach dem geltend gemachten Gewinnverteilungsschlüssel zuzuweisen.

28 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz sowie die Einspruchsentscheidung vom 6. Mai 2014 aufzuheben und die Gewinnfeststellungsbescheide 2004 bis 2006, jeweils vom 13. November 2009, und den Gewinnfeststellungsbescheid für 2007 vom 9. September 2015 zu ändern und den Gewinn für 2004 auf ... €, für 2005 auf ... €, für 2006 auf ... € und für 2007 auf ... € herabzusetzen sowie den jeweils verminderten Gewinn entsprechend dem mitgeteilten Gewinnverteilungsschlüssel für die einzelnen Gesellschafter festzustellen,
hilfsweise, die Gewinnfeststellungsbescheide für 2004 bis 2007 zu ändern und den Gewinn für 2004 auf ... €, für 2005 auf ... €, für 2006 auf ... € und für 2007 auf ... € herabzusetzen und den jeweils verminderten Gewinn entsprechend dem mitgeteilten Gewinnverteilungsschlüssel für die einzelnen Gesellschafter festzustellen.

29 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

30 Es verteidigt die Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

31 II. Die Revision ist begründet und die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif und wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

32 Das FG hat die in den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheiden der Streitjahre genannten Mitgesellschafter und weiteren Feststellungsbeteiligten, die nicht selbst Klage erhoben haben, zu Unrecht nicht zum Verfahren notwendig beigeladen (§ 60 Abs. 3 FGO). Der Senat sieht von einer Nachholung der Beiladungen im Revisionsverfahren gemäß § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO ab.

33 1. Die weiteren Mitgesellschafter der Kläger, die als Feststellungsbeteiligte in den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheiden der Streitjahre genannt sind, sind zum Verfahren notwendig beizuladen (§ 60 Abs. 3 FGO).

34 a) Ein Gewinnfeststellungsbescheid enthält eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die im Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Zu diesen selbständigen Feststellungen gehören insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns (oder Verlusts) sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Februar 2014 IV R 19/10, BFHE 244, 379, BStBl II 2014, 522, Rz 11; vom 27. Oktober 2015 VIII R 47/12, BFHE 252, 80, BStBl II 2016, 600, Rz 30 f.). Angefochten sind im Streitfall ausschließlich die Feststellungen zur Höhe des laufenden Gewinns der GbR/Partnerschaft und dessen Verteilung auf die Kläger.

35 b) Die zuletzt als Partnerschaft geführte Gemeinschaftspraxis wurde im Jahr 2008 in eine GmbH formgewechselt und hierdurch vollbeendet. Die Klagebefugnis für die Gewinnfeststellungsbescheide der Streitjahre steht damit gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO den Klägern zu, soweit sie im Zeitpunkt des Formwechsels noch Gesellschafter waren (BFH-Urteil vom 11. April 2013 IV R 20/10, BFHE 241, 132, BStBl II 2013, 705, Rz 19); im Übrigen ergibt sie sich für die zuvor ausgeschiedenen Gesellschafter aus § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO.

36 c) Soweit nicht alle in den streitgegenständlichen Bescheiden erfassten klagebefugten Feststellungsbeteiligten selbst Klage erhoben haben, sind sie zum Verfahren notwendig beizuladen (§ 60 Abs. 3 FGO).

37 aa) Die vom FG unter Bezugnahme auf die BFH-Entscheidung vom 19. Juni 1990 VIII B 3/89 (BFHE 161, 404, BStBl II 1990, 1068, unter 2.) gemäß § 60 Abs. 3 Satz 2 FGO angenommene Entbehrlichkeit der Beiladung der weiteren Feststellungsbeteiligten ist unzutreffend.

38 In der BFH-Entscheidung in BFHE 161, 404, BStBl II 1990, 1068 waren die nicht klagenden Mitgesellschafter allein deshalb von den streitigen Feststellungen zur Höhe des laufenden Gewinns und zur Gewinnverteilung nicht betroffen, weil die dort streitigen Einnahmen von vornherein nur bestimmten Mitunternehmern zugerechnet

worden waren und die Vereinbarung eines besonderen Gewinnverteilungsschlüssels für diese Einnahmen unstreitig war. Im Streitfall steht jedoch nicht fest und ist auch nicht unstreitig, ob etwaige Betriebsausgaben aus den Aufwendungen zum Erwerb der Zulassungen für KB und AS auf Ebene der GbR in den Streitjahren 2004 und 2006 nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen nur den Klägern zugerechnet werden können. Die Beiladung der gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 FGO klagebefugten übrigen Feststellungsbeteiligten ist danach nicht gemäß § 60 Abs. 3 Satz 2 FGO entbehrlich, da diese sowohl durch die angefochtenen Feststellungen zur Höhe des laufenden Gewinns der GbR als auch zur Gewinnverteilung rechtlich berührt werden.

39 bb) Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar, der vom BFH von Amts wegen zu prüfen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 IV R 27/13, BFH/NV 2016, 1559, Rz 17). § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO ermöglicht dem BFH lediglich, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen. Der Senat sieht von einer Nachholung der Beiladungen im Revisionsverfahren jedoch ab. Diese ist nicht zweckmäßig, da der Streitfall ohnehin wegen noch zu treffender tatsächlicher Feststellungen an das FG zurückzuverweisen ist (§ 123 Abs. 1 Satz 2 FGO).

40 2. Die Sache ist nicht spruchreif und daher an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Das FG wird die unterbliebenen Beiladungen nachzuholen haben.

41 3. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat auf Folgendes hin:

42 a) Die Würdigung des FG, dass Gegenstand des Erwerbs in den Streitjahren 2004 und 2006 nicht die Praxen des M und des P, sondern jeweils nur der wirtschaftliche Vorteil aus der Vertragsarztzulassung war, da nur dieser im Sinne des BFH-Urteils in BFHE 234, 286, BStBl II 2011, 875 zum Gegenstand des Veräußerungs- und Erwerbsvorgangs gemacht wurde, ist aus Sicht des Senats nicht zu beanstanden (s. zur Abgrenzung des Erwerbs einer Einzelpraxis vom Erwerb des wirtschaftlichen Vorteils aus der Zulassung durch eine Gemeinschaftspraxis auch BFH-Urteil vom 21. Februar 2017 VIII R 7/14). Zudem hat das FG das immaterielle Wirtschaftsgut des "wirtschaftlichen Vorteils aus einer Vertragsarztzulassung" zutreffend --entgegen dem Hilfsantrag der Kläger-- als ein nicht abnutzbares und damit nicht gemäß § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) abschreibbares immaterielles Wirtschaftsgut behandelt. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat insoweit auf die Ausführungen im BFH-Urteil vom 21. Februar 2017 VIII R 56/14 Bezug.

43 b) Wird der wirtschaftliche Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung --wie im Streitfall-- zum Gegenstand eines Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäfts gemacht, ist Erwerber dieses immateriellen Wirtschaftsguts 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, Rz 45; Schmidt/Kulosa, EStG, 36. Aufl., § 7 Rz 54). Trägt der Neugesellschafter einer Gemeinschaftspraxis, der Inhaber des höchstpersönlichen Statusrechts der Vertragsarztzulassung ist, selbst die Anschaffungskosten für den wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung, ist das Wirtschaftsgut von ihm angeschafft und seinem Sonderbetriebsvermögen zuzuordnen (s. hierzu den durch das BFH-Urteil vom 21. Februar 2017 VIII R 56/14 entschiedenen Streitfall).

44 c) Eine unmittelbare Zahlung des Kaufpreises für den wirtschaftlichen Vorteil aus der Zulassung durch die Gesellschaft an den Veräußerer kann entgegen der Auffassung der Kläger auf einen Erwerb des wirtschaftlichen Vorteils durch die Gesellschaft selbst hindeuten. Kommen zu der Zahlung durch die Gesellschaft weitere Begleitumstände, z.B. das Führen von Vertragsverhandlungen durch die Gesellschaft mit dem Zulassungsveräußerer für einen von ihr auszuwählenden und zu bezeichnenden Zulassungsempfänger, hinzu, ist von einem Erwerb des Vorteils durch die Gesellschaft auszugehen, da offenbar das Interesse der Gesellschaft (der Altgesellschafter) im Vordergrund steht, das Leistungs- und Abrechnungsvolumen auf der Gesellschaftsebene zu erhalten oder zu erweitern. Der erworbene wirtschaftliche Vorteil aus der Vertragsarztzulassung ist in diesem Fall als immaterielles und nicht abschreibbares Wirtschaftsgut auf Ebene der Gesamthand zu erfassen. Die Auffassung der Kläger, dass sich ein von der Gesellschaft erworbener wirtschaftlicher Vorteil auf der Gesamthandsebene unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 9. August 2011 VIII R 13/08 (BFHE 234, 286, BStBl II 2011, 875) untrennbar mit einem originär geschaffenen Praxiswert der Gesellschaft vereinige und die Aufwendungen zum Erwerb des Vorteils deshalb als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zur Erhöhung des Praxiswerts der Gesellschaft zu behandeln sind, teilt der Senat nicht. Das Auseinanderfallen der Abrechnungsberechtigung der GbR und der Zulassungsinhaberschaft des Arztes führt nicht dazu, dass kein selbständiges Wirtschaftsgut vorliegt.

45 d) Zahlungen der Gesellschaft an den Veräußerer des wirtschaftlichen Vorteils aus der Zulassung können nach den in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen zur Abgrenzung echten und unechten Drittaufwands durch eine Abkürzung des Vertrags- oder Zahlungswegs jedoch auch als vom Gesellschafter selbst getragene

Anschaffungskosten zu würdigen sein (vgl. zu Anschaffungskosten etwa Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.1.c aa; BFH-Urteile vom 12. Dezember 2000 VIII R 22/92, BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385, Rz 45, 47; vom 25. Juni 2008 X R 36/05, BFHE 222, 373, Rz 29 f.; vom 16. Juli 2015 III R 33/14, BFHE 250, 525, BStBl II 2016, 44, Rz 24; vom 15. Juli 2014 X R 24/12, BFHE 247, 131, BStBl II 2015, 132, Rz 22). Ist die Zahlung der Gesellschaft dem Gesellschafter nach diesen Grundsätzen als Tragung eigener Anschaffungskosten zuzurechnen, erwirbt der Neugesellschafter den wirtschaftlichen Vorteil aus der Vertragsarztzulassung in seinem Sonderbetriebsvermögen.

46 e) Die bisherigen Feststellungen des FG lassen keine abschließende Beurteilung des Streitfalls zur Tragung der Anschaffungskosten auf Ebene der Gesellschaft oder im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter zu. KB hatte sich gegenüber M selbst zur Zahlung des Kaufpreises verpflichtet. AS war durch die GbR gegenüber P zur Zahlung des Kaufpreises verpflichtet worden. Die GbR selbst hatte sich nur für den Fall des Scheiterns der Zulassungsüberleitung als Gesamtschuldnerin bzw. im Fall des AS als "gesamtschuldnerisch Haftende" zur Zahlung verpflichtet. Feststellungen zu Absprachen zwischen KB/AS und der GbR, warum die GbR die Zahlungen an M und P ungeachtet der persönlichen Verpflichtungen der Neugesellschafter gegenüber M und P geleistet hat, hat das FG nicht getroffen. Ob sich für den Fall, dass die Zahlungen der Gesellschaft zu Anschaffungskosten der Gesellschafter führen, weitere steuerliche Folgen für die Ermittlung des Gewinns der Gesellschaft bzw. der Einnahmen der beteiligten Gesellschafter ergeben, wird das FG unter Berücksichtigung der jeweiligen --vielgestaltig denkbaren-- Umstände des Streitfalles zu prüfen haben.

47 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de