

MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades

Master of Arts in Business

am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling

der FH CAMPUS 02

Konzeption eines Leitfadens zur Abwicklung eines Anteilverkaufs in einer Gruppenpraxis OG

Betreuerin:

FH-Prof.ⁱⁿ Mag.^a Andrea Knaus, StBⁱⁿ

vorgelegt von:

Lena Wimberger BA (51907099)

Graz, 26. April 2024

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass

- ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst,
- andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt,
- die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht,
- den Einsatz von generativen KI-Modellen (z.B. ChatGPT) kenntlich gemacht
- und mich sonst keiner unerlaubten Hilfsmittel bedient habe.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Graz, 26. April 2024

Unterschrift



Lena Wimberger BA

Kurzfassung

Gruppenpraxen in der Form einer OG unterliegen wie Personengesellschaften in anderen Branchen Veränderungen in der Mitunternehmer*innenstruktur, die zu Anteilverkäufen führen. Diese Verkäufe sind aufgrund der spezifischen rechtlichen Rahmenbedingungen im medizinischen Bereich mit einer Vielzahl rechtlicher Bestimmungen verbunden, die von Steuerberatungskanzleien in der Abwicklung dieser Verkäufe zu berücksichtigen sind. Die Komplexität liegt in der Kombination der Vorschriften seitens der Ärztekammer und der steuerrechtlichen Bestimmungen.

Im Rahmen dieser Arbeit wird für die MAG. KNEIDINGER KG Steuerberatungsgesellschaft ein standardisierter Projektplan entwickelt, um eine effiziente und einheitliche Vorgehensweise bei der Abwicklung von Anteilverkäufen in einer Gruppenpraxis OG zu ermöglichen. Der Projektplan beinhaltet sämtliche Arbeitsschritte vom Zeitpunkt der Entscheidung bis zur abschließenden steuerlichen Beurteilung, unter Berücksichtigung aller relevanten ärzte- und steuerrechtlichen Aspekte. Ziel ist es, den Projektablauf durch klar definierte Arbeitspakete und Berechnungsvorlagen effizient zu gestalten, ärzte- und steuerrechtliche Möglichkeiten sowie Besonderheiten aufzuzeigen und die erforderlichen Schritte zu den jeweiligen Zeitpunkten darzulegen.

Mit dem Ziel, ein standardisiertes Konzept zu etablieren, wird die Abwicklung des Anteilverkaufs in drei Phasen unterteilt. Die erste Phase bildet die Analyse der ärztlichen Organisationsstrukturen, die zweite die Bewertung der Anteile gem. dem Gesamtvertrag Oberösterreich und die dritte Phase umfasst die steuerliche Beurteilung des Anteilverkaufs. Für jede Phase werden spezifische Arbeitspakete erarbeitet, die den Vorgaben der Ärztekammer und den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen und anschließend zu einem Gesamtnetzplan zusammengefügt.

In der ersten Phase erfolgt durch die Analyse der rechtlichen Bestimmungen für medizinische Kooperationen eine klare Abgrenzung der Gruppenpraxis von anderen medizinischen Kooperationsformen und die Zuordnung der Gruppenpraxis in das entsprechende Modell der Ärztekammer, um die spezifischen Vorgaben im weiteren Projektablauf einzuhalten. In der zweiten Phase wird ein standardisiertes Berechnungsschema für die Ermittlung der Anteilsablöse erarbeitet, basierend auf den Bestimmungen aus dem Gesamtvertrag. Die dritte Phase verdeutlicht, dass ein Anteilverkauf aufgrund des zu beachtenden steuerlichen Übergangs- und Veräußerungsgewinns zu einer erhöhten Steuerbelastung bei den Ärzten*Ärztinnen führt. Dies erfordert eine Überprüfung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme steuerlicher Begünstigungen. Mit diesem Leitfaden wird für die MAG. KNEIDINGER KG Steuerberatungsgesellschaft eine einheitliche sowie rechtlich konforme Grundlage für die Abwicklung eines Anteilverkaufs in einer Gruppenpraxis entwickelt, die den Ablauf effizient gestaltet und gleichzeitig eine steueroptimierte Lösung für die Ärzte*Ärztinnen bietet.

Abstract

Like partnerships in other sectors, group medical practices in the form of an OG are subject to changes in the co-entrepreneur structure that can lead to the sale of shares. Due to the specific legal framework conditions in the medical sector, these sales are associated with a large number of legal provisions that must be taken into account by tax consultancy firms when handling these sales. The complexity lies in the combination of the regulations of the Medical Chamber and the tax regulations.

In the context of this thesis, a standardized project plan has been developed for MAG. KNEIDINGER KG Tax Consultancy in order to implement an efficient and uniform procedure for handling the sale of shares in a group medical practice OG. The project plan comprises all work steps from the time of the decision to the final tax assessment, considering all relevant medical and tax law aspects. The aim of this thesis is to organize the project process efficiently by means of clearly defined work packages and calculation templates, to list medical and tax law options and special features and to present the necessary steps at the respective points at each stage.

With the aim of establishing a standardized concept with clear tasks, the process of handling the sale of shares is divided into three phases. The first phase is the analysis of the organizational structures under medical law. The second includes the valuation of the shares in accordance with the General Agreement for Upper Austria and the third phase comprises the tax assessment of the share of sales. For each phase specific work packages are developed, which comply with the requirements of the Medical Association and the statutory provisions and then are combined to form an overall network plan.

In the first phase, the legal provisions for medical cooperations are analyzed to clearly distinguish the group practice from other forms of medical cooperation and to assign the group practice to the corresponding model of the Medical Chamber in order to comply with the requirements in the further course of the project. In the second phase, a standardized calculation scheme for determining the share transfer payment is developed, based on the regulations of the overall agreement. The third phase makes clear that the event of sale of shares will lead to an increased tax burden for the doctors due to the tax transition and capital gains which have to be taken into account. This requires a review of the conditions for claiming tax benefits. This guide establishes a uniform and legally compliant basis for MAG. KNEIDINGER KG Tax Consultancy for handling the sale of shares in a group medical practice, which makes the process efficient and at the same time offers a tax-optimized solution for the doctors.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	1
2.	Projektmanagement als Basis für die Abwicklung des Anteilverkaufs	9
2.1.	Ablauf und Relevanz der Projektplanung	9
2.2.	Projektstrukturplan und Netzplantechnik als zentrale Instrumente	10
2.3.	Erstellung des Netzplans	12
2.4.	Praktische Anwendung im Projekt	15
3.	Rechtliche Rahmenbedingungen der ärztlichen Gruppenpraxis OG	19
3.1.	Definition der Berufsausübungsgemeinschaft und Abgrenzung zu anderen kooperativen Formen der Berufsausübung	24
3.2.	Rahmenbedingungen für die Modelle der Gruppenpraxis gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ	28
3.2.1.	Modell 1: Zusammenlegung von zwei Kassenstellen	32
3.2.2.	Modell 2: Bruchstellen-Praxis	33
3.2.3.	Modell 3: Job-Sharing-Praxis	34
3.2.4.	Modell 4: Nachfolgepraxis	36
3.3.	Darstellung der Phase 1 im Netzplan	37
4.	Bewertung der ärztlichen Gruppenpraxis OG	42
4.1.	Rahmenbedingungen für die Bewertung im Zuge eines Anteilverkaufs	43
4.2.	Allgemeine Bewertung von Gruppenpraxen	46
4.2.1.	Bewertung der Gruppenpraxis gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ	51
4.2.2.	Ermittlung des objektiven Substanzwerts gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ	52
4.2.3.	Ermittlung des ideellen Firmenwerts gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ	54
4.2.4.	Ermittlung der Ablöse je nach Modell der Gruppenpraxis gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ	58
4.3.	Darstellung der Phasen 1 und 2 im Netzplan	64

5.	Steuerliche Behandlung des Anteilverkaufs	73
5.1.	Ertragsteuerliche Behandlung des Anteilverkaufs auf Ebene der OG	74
5.1.1.	Wechsel der Gewinnermittlungsart gem. § 4 (10) EStG	75
5.1.2.	Ermittlung des Übergangsergebnisses	77
5.2.	Ertragsteuerliche Behandlung des Anteilverkaufs auf Ebene der Ärzte*Ärztinnen	79
5.2.1.	Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen der Gruppenpraxis und den Mitunternehmer*innen	81
5.2.2.	Ermittlung des Veräußerungsergebnisses	83
5.2.3.	Steuerliche Begünstigungen für den Anteilverkauf.....	90
5.3.	Darstellung der Phasen 1, 2 und 3 im Netzplan	98
6.	Praxisfall Gemeinschaftliche Ordination Dr. X & Dr. Y OG	112
6.1.	Darstellung des Netzplans	113
6.2.	Analyse der rechtlichen Anforderungen und Organisationsstrukturen	116
6.3.	Bewertung der Anteile gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ	119
6.4.	Ertragsteuerliche Behandlung des Anteilverkaufs auf Ebene der OG	125
6.5.	Darstellung der steuerlichen Auswirkungen auf Dr. X und Dr. Y	128
7.	Resümee und Ausblick	143
	Literaturverzeichnis	150
	Anhang.....	156

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Beispiel ablauforientierter PSP	11
Abbildung 2:	Vorgang im Netzplan	14
Abbildung 3:	Gesamt- und Teilaufgaben beim Anteilverkauf	18
Abbildung 4:	Organisationsstrukturen der ärztlichen Zusammenarbeit	20
Abbildung 5:	Phase 1 im PSP	38
Abbildung 6:	Phase 1 im Netzplan	41
Abbildung 7:	Ermittlung Gesamtpraxiswert gem. Ges. Ver. OÖ	57
Abbildung 8:	Phasen 1 und 2 im PSP	65
Abbildung 9:	Phasen 1 und 2 im Netzplan	72
Abbildung 10:	Phasen 1, 2 und 3 im PSP	99
Abbildung 11:	Phasen 1, 2 und 3 im Netzplan	111
Abbildung 12:	Grunddaten zum Anteilverkauf	113
Abbildung 13:	Phase 1 im Netzplan bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG	114
Abbildung 14:	Phase 2 im Netzplan bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG	115
Abbildung 15:	Phase 3 im Netzplan bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG	115
Abbildung 16:	Prüfung auf Vorliegen einer Gruppenpraxis im Fall der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG	117
Abbildung 17:	Zuordnung der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG in das entsprechende Modell	118
Abbildung 18:	Ergebnisse der Phase 1	119
Abbildung 19:	Berechnung des objektiven Substanzwerts der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG Teil 1/2	120
Abbildung 20:	Berechnung des objektiven Substanzwerts der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG Teil 2/2	121
Abbildung 21:	Berechnung des ideellen Firmenwerts der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG	122
Abbildung 22:	Berechnung der Ablöse bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG	123
Abbildung 23:	Mitteilung an die ÄK	124
Abbildung 24:	Ergebnisse der Phase 2	124

Abbildung 25: Ermittlung des laufenden Ergebnisses der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG	125
Abbildung 26: Ermittlung des Übergangsergebnisses der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG	127
Abbildung 27: Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses von Dr. X.....	128
Abbildung 28: Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses von Dr. Y.....	129
Abbildung 29: Gesamtergebnis nach Berücksichtigung des Sonderbetriebsergebnisses	129
Abbildung 30: Ermittlung des Veräußerungsergebnisses von Dr. X und Dr. Y	130
Abbildung 31: Gesamtergebnis nach Berücksichtigung des Veräußerungsergebnisses	131
Abbildung 32: Berechnung des GFB für Dr. X und Dr. Y	132
Abbildung 33: Gesamtergebnis nach Berücksichtigung des GFB.....	133
Abbildung 34: Prüfung Voraussetzungen für den Hälftesteuersatz.....	134
Abbildung 35: Anwendbarkeit Begünstigungen Veräußerungsgewinn	134
Abbildung 36: Steuerbelastung 3-Jahres-Verteilung bei Dr. X in 2022	135
Abbildung 37: Hochrechnung 3-Jahres-Verteilung bei Dr. X für 2023 und 2024.....	136
Abbildung 38: Anwendung Freibetrag bei Dr. X	137
Abbildung 39: Vorteilhaftigkeitsvergleich für Dr. X.....	137
Abbildung 40: Steuerbelastung 3-Jahres-Verteilung bei Dr. Y in 2022	138
Abbildung 41: Hochrechnung bei Dr. Y für 2023 und 2024.....	139
Abbildung 42: Anwendung Freibetrag bei Dr. Y	140
Abbildung 43: Vorteilhaftigkeitsvergleich für Dr. Y.....	140
Abbildung 45: Projektabschluss bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG	141
Abbildung 46: Ergebnisse der Phase 3	142

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Anordnungsbeziehungen im Netzplan	13
Tabelle 2:	W-Fragen beim Projekt Anteilverkauf	16
Tabelle 3:	Bestandteile des AP 1.1.	39
Tabelle 4:	Bestandteile des AP 1.2.	41
Tabelle 5:	Berechnung des Teilreproduktionswerts im Einzelbewertungsverfahren	49
Tabelle 6:	Berechnung des ideellen Praxiswerts im Einzelbewertungsverfahren	50
Tabelle 7:	Berechnung des Vollreproduktionswerts im Einzelbewertungsverfahren	51
Tabelle 8:	Wert- und Sachkategorien zur Einteilung der Wirtschaftsgüter	53
Tabelle 9:	Berechnung des Firmenwerts	56
Tabelle 10:	Berechnung der Gesamtablöse	58
Tabelle 11:	Prozentsätze für die Ablöseberechnung des Firmenwerts	59
Tabelle 12:	Berechnung der Gesamtablöse bei Modell 1	60
Tabelle 13:	Berechnung der Gesamtablöse bei Modell 2	61
Tabelle 14:	Berechnung der Gesamtablöse bei Modell 3	62
Tabelle 15:	Berechnung der Gesamtablöse bei Modell 4	63
Tabelle 16:	Bestandteile des AP 2.1.	66
Tabelle 17:	Bestandteile des AP 2.2.	68
Tabelle 18:	Bestandteile des AP 2.3.	69
Tabelle 19:	Bestandteile des AP 2.4.	70
Tabelle 20:	Ermittlung des laufenden steuerlichen Ergebnisses der OG	75
Tabelle 21:	Beispiel Berechnung Übergangsergebnis	78
Tabelle 22:	Ermittlung des Übergangsergebnisses	78
Tabelle 23:	Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses	83
Tabelle 24:	Brutto- und Nettomethode zur Ermittlung des Veräußerungsergebnisses	85
Tabelle 25:	Ermittlung des Veräußerungsergebnisses bei den Ärzt*innen	88
Tabelle 26:	Ermittlung des Veräußerungsergebnisses für sonderbesteuertes Kapitalvermögen	89
Tabelle 27:	Staffelung des GFB	93

Tabelle 28:	Voraussetzungen für steuerliche Begünstigungen für den Übergangs- und Veräußerungsgewinn	97
Tabelle 29:	Bestandteile des AP 3.1.	101
Tabelle 30:	Bestandteile de AP 3.2.	102
Tabelle 31:	Bestandteile des AP 3.3.	103
Tabelle 32:	Bestandteile des AP 3.4.	105
Tabelle 33:	Bestandteile des AP 3.5.	106
Tabelle 34:	Bestandteile des AP 3.6.	107

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz 2023
ÄK	Ärztammer, Ärztekammern
AP	Arbeitspakete, Arbeitspaket
ÄrzteG	Ärztegesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BH	Buchhaltung
EAR	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
EZP	Entscheidungszeitpunkt
gem.	gemäß
Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG	Gemeinschaftliche Ordination Dr. X & Dr. Y OG
gepl. BG	geplanter Beginn
Ges. Ver. OÖ	Gesamtvertragliche Vereinbarung OÖ inkl. 10. Zusatzprotokoll
GesbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GFB	Gewinnfreibetrags, Gewinnfreibetrag
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
IFB	Investitionsfreibetrag

KFZ	Kraftfahrzeuge
KG	Kommanditgesellschaft
MWR	Mehr-Weniger-Rechnung
OG	Offene Gesellschaft
ÖGK	Österreichische Gesundheitskasse
OÖ	Oberösterreich
PrimVG	Primärversorgungsgesetz
PSP	Projektstrukturplan, Projektstrukturplans
PVE	Primärversorgungseinheit
QuRV	Quotenregelungsverordnung
SBV	Sonderbetriebsvermögen
T	Tage, Tagen
UGB	Unternehmensgesetzbuch

Anhangverzeichnis

I.	Abgrenzung der Berufsausübungsgemeinschaft zu anderen Zusammenarbeitsformen	157
II.	Rahmenbedingungen für die vier Modelle der Gruppenpraxis	160
III.	Berechnung des Teilsubstanzwerts gem. Gesamtvertrag	164
IV.	Berechnung des Firmenwerts gem. Gesamtvertrag	166
V.	Berechnung der Ablöse je nach Modell.....	169
VI.	Mitteilungen an die Ärztekammer.....	173
VII.	Ermittlung des steuerlichen laufenden Ergebnisses.....	174
VIII.	Ermittlung des Übergangsergebnisses	175
IX.	Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses.....	176
X.	Ermittlung des Veräußerungsergebnisses	177
XI.	Anwendung steuerlicher Begünstigungen.....	178
XII.	Abschluss des Projekts.....	184
XIII.	Eingabe der Grunddaten im Leitfaden	185
XIV.	Darstellung des Netzplans im Leitfaden.....	186

1. Einleitung

Das Gesundheitswesen unterliegt einem kontinuierlichen Wandel, der von vielfältigen Einflussfaktoren geprägt wird. Diese Entwicklungen haben Auswirkungen auf die Praxisstrukturen von niedergelassenen Mediziner*innen in ärztlichen Ordinationen. Der aktuelle Trend bewegt sich vom Modell der Einzelpraxis deutlich Richtung Gruppenpraxis. Eine zunehmende Anzahl von Ärzt*innen entscheidet sich zum Zusammenschluss mit anderen Ärzt*innen, um die fachlichen Synergien optimal zu nutzen und Vorsorge für die Zukunft zu treffen.¹

Dieser Wandel ist auch in der MAG. KNEIDINGER KG Steuerberatungsgesellschaft erkennbar. Die MAG. KNEIDINGER KG Steuerberatungsgesellschaft hat ihren Sitz in Oberösterreich und beschäftigt derzeit 20 Mitarbeiter*innen welche rund 400 Klient*innen in betriebswirtschaftlichen und steuerrechtlichen Angelegenheiten betreuen. Den erheblichen Teil der Klient*innen bilden Ärzte*Ärztinnen. Aufgrund der gemeinsamen Nutzung von Infrastruktur und Personal und den damit verbundenen Kosteneinsparungen erfreuen sich die Gruppenpraxismodelle der Ärztekammer bei den Klient*innen immer größerer Beliebtheit. Vor allem junge Ärzte*Ärztinnen wählen dieses Model vermehrt in der Anfangsphase, da dies einen Austausch mit Kolleg*innen ermöglicht und das finanzielle Risiko geringer als bei einer Einzelpraxis ist. In der MAG. KNEIDINGER KG bildet die Gruppenpraxis OG das häufigste Modell der Zusammenarbeit von Ärzt*innen.

Dieser Trend spiegelt sich nicht nur in der Veränderung der Praxisformen wider. Auch die Mitunternehmer*innenstruktur in bestehenden Gruppenpraxen unterliegt einem stetigen Wandel. In der Beratung dieses Klient*innenstocks werden maßgeschneiderte Lösungen für die Zusammenarbeit und damit auch im Zusammenhang stehende Verkäufe von Mitunternehmer*innenanteilen entwickelt. Dabei ist zu beachten, dass bei den Ärzt*innen die Rahmenbedingungen und Spielräume durch berufsrechtliche Bestimmungen, die im Ärztegesetz geregelt sind, oder von den jeweiligen Ärztekammern vorgegeben werden, eingeschränkt werden. Es ist anzumerken, dass es in Österreich derzeit zehn Ärztekammern gibt, welche unterschiedliche Gesamtverträge mit den Sozialversicherungsträgern ausverhandeln und somit keine einheitliche Vorgehensweise bei der Abwicklung von Anteilverkäufen in Gruppenpraxen in Österreich vorliegt. In der Beratung gilt es, immer den aktuellsten Stand der Rechtslage zu kennen und anzuwenden.

1 Vgl. MORAND (2017) in: ARS MEDICI 107, 23/2017, Onlinequelle [25.04.2024], S. 1066.

In der MAG. KNEIDINGER KG Steuerberatungsgesellschaft gibt es derzeit keine einheitliche Vorgehensweise bei der Abwicklung von Anteilverkäufen in Gruppenpraxen. Da keine standardisierte Richtlinie vorliegt, wird der Projektablauf in der Kanzlei für jeden Verkauf individuell aufbereitet. Ohne einer strukturierten Vorgehensweise sind Aufgaben und Verantwortlichkeiten nicht klar verteilt und Informationsasymmetrien bei den Mitarbeiter*innen treten auf. Dabei entstehen Ineffizienzen in der Projektabwicklung, die mit einem hohen Zeitaufwand verbunden sind. Darüber hinaus besteht die Gefahr, dass die Vorschriften der Ärztekammer nicht zeitgerecht oder nicht vollständig beachtet werden und die Vorgaben und Besonderheiten des Steuerrechts nicht eingehalten werden, was wiederum zum Risiko von Qualitätsdefiziten in der Beratung der Klient*innen führt.

Zur erfolgreichen und effizienten Durchführung von Anteilverkäufen bei Ärzt*innen ist es von grundlegender Bedeutung, ein standardisiertes Konzept mit klaren Prozessen zu etablieren. Dieses Konzept dient dazu, das Know-How der Kanzlei zu vergrößern und eine einheitliche, nachvollziehbare und effiziente Grundlage für die Abwicklung eines Anteilverkaufs in einer Gruppenpraxis OG zu schaffen. Dieser Leitfaden wird in Microsoft Excel konzipiert und dient als Basis für die Abwicklung zukünftiger Mitunternehmer*innenwechsel. Anschließend wird dieser am aktuellen Praxisfall der Gemeinschaftlichen Ordination Dr. X & Dr. Y OG verprobt und angewendet.

Der Aufbau des Leitfadens gleicht einem Projektplan, der darauf abzielt, die Durchführung dieser Projekte in Zukunft effizient zu gestalten und dem Team der Kanzlei ein nachvollziehbares und standardisiertes Konzept für die Abwicklung zu bieten. Damit der Leitfaden in der Praxis erfolgreich angewendet werden kann, ist der Ablauf in drei klare und chronologisch aufeinanderfolgende Phasen zu unterteilen. Die erste Phase beschäftigt sich mit der unterjährigen Abwicklung des Mitunternehmer*innenwechsels zum Zeitpunkt der Entscheidung. Dabei werden die Organisationsstrukturen der Gruppenpraxis definiert und die rechtlichen Rahmenbedingungen für den Anteilverkauf dargelegt. Den zweiten Teil bildet die Berechnung der Ablöse für die austretenden Mitunternehmer*innen anhand der Gesamtvertraglichen Vereinbarung der Ärztekammer Oberösterreich. Den dritten Teil bildet die steuerliche Beurteilung und somit die Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie der Steuerklärungen im Jahr des Anteilverkaufs. Ziel ist es, Möglichkeiten und Besonderheiten in allen Phasen aufzuzeigen, die aus Sicht der Ärztekammer sowie aus steuerrechtlicher Sicht nach der derzeitigen Rechtslage in Zusammenhang mit der Anteilsübertragung zu berücksichtigen sind und darzulegen, welche Entscheidungen dabei zu welchem Zeitpunkt zu treffen sind.

Die Arbeit trägt dazu bei, für die Kanzlei eine einheitliche, wissenschaftliche fundierte sowie steuerlich konforme Basis für die Vorgehensweise in der Beratung zu etablieren, die zugleich für die Ärzte*Ärztinnen möglichst steuerschonend ist.

Aufgrund der Änderungen in der Mitunternehmer*innenstruktur bei Gruppenpraxismodellen, die im Zusammenhang mit der erforderlichen Kombination der Vorschriften der Ärztekammer und den Anforderungen des Steuerrechts besondere Konsequenzen mit sich ziehen, entsteht die zentrale Fragestellung, wie eine effiziente und steuerschonende Abwicklung eines Anteilverkaufs in einer Gruppenpraxis OG während des gesamten Prozesses vom Zeitpunkt der Entscheidung bis zur Erstellung der Steuererklärungen gewährleistet werden kann. Dabei gilt zu beantworten, welche Aspekte aus Sicht der Ärztekammer und des Steuerrechts zu welchen Zeitpunkten zu beachten sind und inwiefern Spielräume genutzt werden können, um die Abwicklung von Mitunternehmer*innenwechseln effizient und steueroptimiert zu gestalten.

Diese zentrale Fragestellung bildet die Grundlage für eine wissenschaftliche Untersuchung, um die Herausforderungen im Zusammenhang mit der Abwicklung eines Mitunternehmer*innenwechsel in einer Gruppenpraxis OG zu bewältigen. Die Lösungsansätze für die Konzeption des Leitfadens zur effizienten Abwicklung werden mit nachfolgenden wissenschaftlichen Auseinandersetzungen untersucht:

Mitunternehmer*innenwechsel bringen organisatorische und rechtliche Folgen mit sich, die zeitgerecht zu berücksichtigen sind und über die die Klient*innen zu informieren sind. Es stellt sich die Frage nach einem geeigneten Instrument aus dem Projektmanagement zur Konzeption des Leitfadens. Dabei soll die Bedeutung der Projektplanung hervorgehoben und begründet werden, wie zeitliche Fristen und Abhängigkeiten zwischen den Arbeitsschritten übersichtlich und verständlich dargestellt werden können. Das Ziel besteht darin, mithilfe des gewählten Instruments aus dem Projektmanagement, den Leitfaden so zu gestalten, dass ein umfassendes Verständnis und eine ganzheitliche Sichtweise bei den Mitarbeiter*innen der MAG. KNEIDINGER KG über die Abwicklung des Mitunternehmer*innenwechsels in einer Gruppenpraxis OG geschaffen werden.

Für die Konzeption des Leitfadens, ist es von Bedeutung, die Gesamtaufgabe, die Abwicklung des Anteilverkaufs, in die drei Phasen des Praxisoutputs zu zerlegen und für jede dieser Phasen die erforderlichen Arbeitspakete zu identifizieren. Die einzelnen Arbeitsschritte werden anhand folgender Auseinandersetzungen erarbeitet:

In der ersten Phase sind die Arbeitsschritte für die unterjährige Abwicklung des Anteilverkaufs zu definieren. In der Praxis bestehen Herausforderungen bei der Abgrenzung der Gruppenpraxis OG zu Ordinations- bzw. Apparatgemeinschaften und Primärversorgungseinheiten. Da der Leitfaden ausschließlich für Gruppenpraxen konzipiert wird, bildet die Feststellung, ob im konkreten Fall eine Gruppenpraxis vorliegt, den Ausgangspunkt für die Abwicklung des Anteilverkaufs. Dazu verfolgt die Arbeit das Ziel, klare Abgrenzungskriterien zwischen diesen Organisationsformen der Zusammenarbeit zu definieren. Diese Kriterien sollen eine eindeutige Zuordnung der Ordination ermöglichen.

Darüber hinaus sind die Unterschiede im Hinblick auf die vier zugelassenen Modelle der Gruppenpraxis gem. den Vorgaben der Ärztekammer nicht immer eindeutig. Da die Zuordnung der Gruppenpraxis in das entsprechende Modell entscheidend für die Vorgehensweise in der Abwicklung des Anteilverkaufs ist, hat die Arbeit das Ziel, die vier Modelle anhand der Vorgaben der Ärztekammer zu analysieren und klare Unterscheidungsmerkmale zu definieren. Anhand dieser Merkmale erfolgt die Zuordnung der Gruppenpraxis in das entsprechende Modell.

In der zweiten Phase des Projektplans sind die Arbeitspakete für die Bewertung der Anteile zu erarbeiten. Die Bewertung einer Gruppenpraxis OG spielt nicht nur bei einer Praxisübergabe eine zentrale Rolle, sondern auch zum Zeitpunkt der Entscheidung zum Anteilverkauf. Konkret stellt sich die Frage nach einem geeigneten Bewertungsverfahren für die Anteile der bestehenden Mitunternehmer*innen einer Gruppenpraxis OG. Als Besonderheit ist dabei die personenbezogene Zuweisung des Kassenvertrags von der Ärztekammer zu nennen, welche aufgrund einer unzulässigen Übertragbarkeit des Vertrags einen freien Transaktionsprozess erschwert, oder sogar verhindert. Dies bedeutet, dass es je nach Modell spezifische Richtlinien und Vorgaben der Ärztekammer für die Bewertung einer Gruppenpraxis gibt. Die Arbeit hat das Ziel, die relevanten Berechnungsparameter für die Ermittlung des Substanz- und Firmenwerts gem. der ärztekammerrechtlichen Vorgaben darzulegen. In weiterer Folge wird angestrebt, ein standardisiertes Berechnungsschema für die Ablöse der zu verkaufenden Anteile entsprechend für das jeweilige Modell der Gruppenpraxis zu etablieren.

Die dritte Phase des Projektplans umfasst die steuerliche Beurteilung des Anteilverkaufs. Obwohl die Gruppenpraxis OG im Falle eines Mitunternehmer*innenwechsels in der Regel unverändert fortgeführt wird, sind neben den spezifischen Vorgaben der Ärztekammer bei der Bewertung der Anteile auch steuerrechtliche Aspekte zu berücksichtigen. Dies betrifft insbesondere die Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Steuererklärungen auf Ebene der OG im Jahr des Anteilverkaufs. Das Ziel besteht darin, die Besonderheiten und Gründe für den verpflichtenden Wechsel der Gewinnermittlungsart von der Ermittlung nach § 4 (3) EStG zur Ermittlung nach § 4 (1) EStG aufzuzeigen. Dabei liegt der Fokus auf der Erläuterung der Berechnung des Übergangsergebnisses.

Steuerliche Besonderheiten treten nicht nur auf Ebene der OG auf, sondern betreffen auch die anteilverkaufenden Mitunternehmer*innen. Da eine Personengesellschaft kein eigenständiges Steuersubjekt bildet, ist das Ergebnis der Gruppenpraxis auf Ebene der beteiligten Mitunternehmer*innen anteilsmäßig steuerlich zu berücksichtigen. In der Praxis stellt die Ermittlung aller Komponenten, die in das steuerliche Ergebnis der einzelnen Mitunternehmer*innen einfließen, eine Herausforderung dar. Das Ziel besteht darin, in einem ersten Schritt darzulegen, aus welchen Komponenten die steuerliche Gewinnermittlung auf Ebene der Mitunternehmer*innen besteht.

Dabei treten Schwierigkeiten in Bezug auf die korrekte steuerliche Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen den Mitunternehmer*innen und der Gruppenpraxis, die auf Ebene der Ärzte*Ärztinnen steuerlich zu erfassen sind, auf. Dazu hat die Arbeit das Ziel, den Begriff des Sonderbetriebsvermögens und damit in Verbindung stehende Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben anhand der steuerrechtlichen Vorschriften zu definieren.

Darüber hinaus stellt die steuerliche Behandlung des aus der Veräußerung der Anteile resultierenden Ergebnisses eine weitere Herausforderung in der steuerlichen Gewinnermittlung auf Ebene der Mitunternehmer*innen dar. Dazu ist die korrekte Berechnung des Veräußerungsergebnisses gem. den steuerrechtlichen Vorschriften von Bedeutung. Insbesondere bei der Übertragung von Wertpapieren ergeben sich Schwierigkeiten. Das Ziel der Arbeit besteht darin, ein standardisiertes Berechnungsschema gem. den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes für den Veräußerungsgewinn oder -verlust zu etablieren. Des Weiteren soll erläutert werden, wie die Übertragung von Wertpapieren sachgemäß zu behandeln ist.

Für das aus der Gewinnermittlung resultierende steuerliche Ergebnis beinhaltet das Steuerrecht potenzielle Begünstigungen, die bei Vorliegen spezifischer Voraussetzungen in Anspruch genommen werden können. Mit dem Ziel, den Anteilverkauf für die Ärzte*Ärztinnen steuerschonend zu gestalten, beabsichtigt die Arbeit, die Vorschriften aus dem Steuerrecht zu analysieren und konkrete Anwendungsfälle für die steuerlichen Begünstigungen zu identifizieren. Für die Auswahl der optimalen Begünstigungsmöglichkeit wird ein Vorteilhaftigkeitsvergleich in den Leitfaden integriert.

Zum Schluss stellt sich die Frage, wie die identifizierten Arbeitspakete zuerst in den einzelnen Phasen und anschließend zu einem gesamten Projektplan zusammengefügt werden können, um den Projektablauf effizient und einheitlich zu gestalten. Dazu sind die Festlegung von Arbeitspaketen, die Zuweisung von Verantwortlichkeiten und die Berücksichtigung zeitlicher Fristen und Abhängigkeiten zwischen den einzelnen Arbeitsschritten von Relevanz. Ziel ist es, am Ende einen vollständigen Projektplan darzustellen.

Das erste Kapitel der Arbeit bildet die Einleitung. Im zweiten Kapitel werden die Ziele des Projektmanagements und die Relevanz der Projektplanung für die effiziente Abwicklung solcher Projekte definiert. Dabei wird auf die Grundlagen für den Aufbau eines Netzplanmodells eingegangen und die praktische Umsetzung dieses Modells im Projekt erläutert. Es werden zuerst die W-Fragen aus der Projektplanung beantwortet und danach die Gesamt- und Teilaufgaben definiert. Dadurch werden die drei Phasen des Netzplans definiert.

Im dritten Kapitel werden die Arbeitspakete für die erste Phase des Netzplans erarbeitet. Dazu erfolgt eine Darstellung der möglichen Organisationsstrukturen in der Zusammenarbeit von Ärzt*innen. Es wird zwischen Organisations-, Berufsausübungsgemeinschaften und sonstigen Gemeinschaften differenziert. Der Fokus liegt auf der Abgrenzung der Berufsausübungsgemeinschaft, unter der die Gruppenpraxis verstanden wird, zu den Ordinations- und Apparategemeinschaften sowie den Primärversorgungseinheiten. Dabei werden die Rahmenbedingungen und Besonderheiten der Gruppenpraxis OG hervorgehoben. Es erfolgt eine Definition von klaren Unterscheidungsmerkmalen, um im Leitfaden eine Feststellung zu ermöglichen, ob im konkreten Fall eine Gruppenpraxis vorliegt oder nicht.

Im Anschluss erfolgt eine Analyse der Rahmenbedingungen der Ärztekammer anhand der Gesamtvertraglichen Vereinbarung und eine Erläuterung der vier zugelassenen Modelle der Gruppenpraxis. Damit im Leitfaden eine korrekte Zuordnung der Gruppenpraxis in das richtige Modell ermöglicht wird, werden klare Unterscheidungsmerkmale definiert. Am Ende von Kapitel drei werden die Arbeitspakete der ersten Phase anhand der Beantwortung der W-Fragen aus dem Projektmanagement etabliert und zu einem Teilnetzplan zusammengefügt.

Im vierten Kapitel erfolgt die Erarbeitung der Arbeitspakete für die zweite Phase des Netzplans. Zunächst erfolgt eine Betrachtung der rechtlichen Rahmenbedingungen sowie der Folgen im Zusammenhang mit dem Verkauf eines Mitunternehmer*innenanteils. Fortführend wird das Bewertungsverfahren für ärztliche Ordinationen anhand der Theorie erläutert. Anschließend werden Überleitungen zu den Vorschriften aus der Gesamtvertraglichen Vereinbarung hergestellt. Die relevanten Berechnungsparameter gem. den Vorschriften der Ärztekammer für den objektiven Substanzwert und den ideellen Firmenwert werden erläutert, wobei Besonderheiten je nach Modell der Gruppenpraxis hervorgehoben werden. In einem weiteren Schritt wird für jedes der vier Modelle ein Berechnungsschema für die zu verkaufenden Anteile gem. der Gesamtvertraglichen Vereinbarung erarbeitet. Am Ende des vierten Kapitels werden die Arbeitspakete der zweiten Phase wiederum anhand der Beantwortung der W-Fragen aus dem Projektmanagement definiert und der Teilnetzplan aus der ersten Phase erweitert.

Im fünften Kapitel werden die Arbeitspakete der dritten Phase des Netzplans erarbeitet. Es erfolgt eine Analyse der ertragsteuerlichen Aspekte und Besonderheiten, die bei der Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Jahr des Anteilverkaufs auf Ebene der OG zu berücksichtigen sind. Dabei wird begründet, warum verpflichtend ein Wechsel der Gewinnermittlungsart durchzuführen ist. Die Berechnung des Übergangsergebnisses wird erläutert und es wird dargestellt, welche Erträge und Aufwendungen miteinzubeziehen sind.

Im Anschluss werden die steuerlichen Aspekte und Begünstigungen, die sich bei den anteilverkaufenden Mitunternehmer*innen ergeben, aufgezeigt. Dabei werden zuerst die Komponenten der steuerlichen Gewinnermittlung dargelegt. Der Fokus liegt dabei auf der steuerrechtlichen Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen den Ärzt*innen und der Gruppenpraxis. Fortführend wird die Berechnung des Veräußerungsergebnisses unter Berücksichtigung von entnommen und ins Privatvermögen überführten Gegenständen aus dem Betriebsvermögen der OG dargestellt. Darüber hinaus wird auf die Behandlung von Wertpapieren eingegangen. In einem letzten Schritt werden die Anwendungsvoraussetzungen für etwaige steuerliche Begünstigungen des laufenden Ergebnisses sowie des Übergangs- und Veräußerungsergebnisses auf Ebene der Mitunternehmer*innen erläutert. Am Ende des fünften Kapitels werden die Arbeitspakete der letzten Phase anhand der W-Fragen definiert. Dadurch entsteht der vollständige Netzplan, der die Arbeitspakete, zeitliche Fristen sowie Abhängigkeiten zwischen den Arbeitsschritten darstellt.

Damit der Leitfaden praxisorientiert für die MAG. KNEIDINGER KG Steuerberatungsgesellschaft gestaltet wird, wird dieser im sechsten Kapitel an dem aktuellen Beispiel der Gemeinschaftlichen Ordination Dr. X & Dr. Y OG angewendet. Die Abwicklung des Anteilverkaufs wird dabei anhand des Netzplans dargestellt. Zuerst erfolgt die Feststellung, dass es sich um eine Gruppenpraxis handelt, gefolgt von der Einordnung in das entsprechende Modell der Ärztekammer. Anschließend erfolgt die Berechnung des objektiven Substanzwerts sowie des ideellen Firmenwerts und die Berechnung der Ablöse. In einem weiteren Schritt wird das Übergangsergebnis ermittelt. Fortführend wird die Behandlung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben dargestellt und das Veräußerungsergebnis auf Ebene der Mitunternehmer*innen berechnet. In einem letzten Schritt wird geprüft, ob etwaige steuerliche Begünstigungen angewendet werden können und welche Begünstigung die Variante mit der geringsten Steuerbelastung darstellt. Im Rahmen der Masterarbeit wird die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Gemeinschaftliche Ordination Dr. X & Dr. Y OG zum 31. Dezember 2022 erstellt und die zu beachtenden ertragsteuerlichen Besonderheiten in diesem Kapitel noch einmal hervorgehoben. Zum Schluss wird das Thema zusammengefasst und ein Ausblick in die Zukunft gegeben.

Zur Konzeption des Leitfadens wird die Netzplanmethode aus dem Projektmanagement angewendet. Anhand dieser Methode werden die einzelnen Arbeitspakete in der Arbeit schrittweise erarbeitet und am Ende zu einem Gesamtplan zusammengefügt. Die zeitlichen Fristen werden dabei mittels integrierter Vorwärts- und Rückwärtsrechnung aus dem Projektmanagement berechnet.

Zur theoretischen Ausführung der Organisationsstrukturen in der Zusammenarbeit von Ärzt*innen werden umfassende Literaturrecherchen durchgeführt. Für die Definition und Abgrenzung der vier zugelassenen Modelle der Gruppenpraxis erfolgt eine Analyse des Gesamtvertrags der

Ärztchammer Oberösterreich. Darüber hinaus wird das Substanzwertverfahren für die Bewertung von ärztlichen Ordinationen anhand der Theorie analysiert und Möglichkeiten für die Bewertung des immateriellen Praxiswerts aufgezeigt. Anschließend werden anhand der Analyse des Gesamtvertrags Überleitungen von der Theorie zur Praxis vorgenommen, um zu ermitteln, wie die Berechnung des Substanz- und Firmenwerts und in weiterer Folge der Ablöse für die Anteile zu erfolgen hat. Für die Ausführungen zur Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Steuererklärungen auf Ebene der OG sowie auf Ebene der Mitunternehmer*innen werden Literaturrecherchen durchgeführt.

Eine Abgrenzung dieser Arbeit erfolgt insoweit, dass der Leitfaden ausschließlich für die Übertragung eines Mitunternehmer*innenanteils für Gruppenpraxen in der Rechtsform einer OG mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem. § 4 (3) EStG erstellt wird. Der Netzplan, die Bewertung der Mitunternehmer*innenanteile und die ertragsteuerliche Behandlung beziehen sich ausschließlich auf dieses Modell der ärztlichen Zusammenarbeit. Die Modelle der Ordinations- und Apparategemeinschaften sowie Primärversorgungseinheiten werden kurz beschrieben, jedoch erfolgt keine weitere Erläuterung in der Arbeit. Ebenfalls bleibt die Gruppenpraxis in der Rechtsform einer GmbH unberücksichtigt.

Aufgrund des Sitzes der MAG. KNEIDINGER KG Steuerberatungsgesellschaft in Oberösterreich und des vorwiegenden Klient*innenstocks im Bereich der Gruppenpraxen in diesem Bundesland werden ausschließlich relevante Vorgaben der Ärztekammer Oberösterreich für die Erstellung des Leitfadens herangezogen. In der Arbeit wird darauf hingewiesen, dass es unterschiedliche Vorgaben der zehn Ärztekammern in den jeweiligen Bundesländern gibt, jedoch erfolgt keine nähere Erläuterung.

Eine weitere Abgrenzung erfolgt in Bezug auf die Bewertung der Anteile der Gruppenpraxis. Das dargestellte Bewertungsschema ist nicht anzuwenden für Fachärzte*Fachärztinnen für Radiologie und Fachärzte*Fachärztinnen für medizinische und chemische Labordiagnostik, da für diese gem. der Gesamtvertraglichen Vereinbarung eine gesonderte Methode zur Berechnung des idealen Firmenwerts anzuwenden ist. In der MAG. KNEIDINGER KG werden keine Ärzte*Ärztinnen aus diesen Fachgebieten betreut.

Fortführend wird bei der Ermittlung des Veräußerungsergebnisses nicht auf die Veräußerung von Grundstücken eingegangen, da diese im Zuge eines Anteilverkaufs eine geringe Bedeutung hinzukommt. Darüber hinaus werden keine Aspekte aus dem Umgründungssteuerrecht in die Arbeit aufgenommen, da der Anteilverkauf keinen Anwendungsfall aus diesem darstellt. Weiters wird die umsatzsteuerrechtliche Behandlung im Zusammenhang mit dem Anteilverkauf nicht in der Arbeit behandelt.

2. Projektmanagement als Basis für die Abwicklung des Anteilverkaufs

Der Schritt zur Gruppenpraxis oder eine Änderung in der Mitunternehmer*innenstruktur einer bestehenden Gruppenpraxis ist mit rechtlichen Anforderungen und Überlegungen verbunden. Eine ganzheitliche Projektsicht ist relevant, um eine einheitliche Sichtweise und ein einheitliches Verständnis bei allen Projektbeteiligten zu schaffen. Damit diese Vorhaben in der MAG. KNEIDINGER KG Steuerberatungsgesellschaft in Zukunft effizient abgewickelt werden, wird ein einheitlicher Plan benötigt, welcher alle notwendigen Arbeitsschritte und zeitlichen Abhängigkeiten strukturiert darstellt. Aus diesem Grund wird zur Erstellung des Leitfadens auf die Grundlagen des Projektmanagements zurückgegriffen.

2.1. Ablauf und Relevanz der Projektplanung

Das Vorhaben der Abwicklung eines Verkaufs eines Mitunternehmer*innenanteils wird in der Steuerberatungskanzlei als Projekt betrachtet, denn der Begriff Projekt wird durch die Einmaligkeit der Bedingungen, wie z.B. einer speziellen Zielvorgabe, zeitlichen oder rechtlichen Begrenzungen und durch die Abgrenzung zu anderen Vorhaben gekennzeichnet. Es wird auch als zeitlich befristetes Vorhaben, das einen definierten Anfang und Abschluss hat und eine gewisse Komplexität aufweist, bezeichnet.²

Unter dem Begriff Prozess wird die Projektdurchführung, die tatsächliche Abwicklung des Mitunternehmer*innenwechsels in der Praxis, verstanden, welche aus verschiedenen Phasen besteht.³ Die Aufgabe vom Projektmanagement liegt darin, diesen Prozess unter Berücksichtigung der Projektziele in die Tat umzusetzen, indem die Planung, Führung und das Controlling wahrgenommen werden.⁴ Der Projektablauf gliedert sich in verschiedene Phasen, wobei im Vorhinein eine Planung zu erfolgen hat.

Die Projektplanung wird als die wichtigste Aufgabe des Projektmanagements gesehen. Fehler in der Planung führen zu Ineffizienzen, die zum Abbruch des Projekts führen können.⁵ Die Projektplanung dient dazu, alle wesentlichen Bedingungen für das Projekt zu definieren. Ziel der Planung ist es, realistische Termine zu ermitteln, Meilensteine und Verantwortlichkeiten festzulegen und Risiken in der Projektdurchführung bereits im Vorhinein zu identifizieren. Die Planung dient auch der Dokumentation aller wesentlichen Arbeitsschritte und Vorgänge im Projekt. Dabei werden

² Vgl. BEA/SCHUEURER/HESSELMANN (2020), Onlinequelle [25.04.2024], S. 52 f; Vgl. BERGMANN/GARRECHT (2008), S. 208.

³ Vgl. GUBBELS (2006), S. 7.

⁴ Vgl. BERGMANN/GARRECHT (2008), S. 208 f.

⁵ Vgl. BEA/SCHUEURER/HESSELMANN (2020), Onlinequelle [25.04.2024], S. 57; Vgl. GUBBELS (2006), S. 7.

Rahmenbedingungen und Ziele formuliert, die im Projektablauf laufend überwacht werden.⁶ Somit trägt die Projektplanung dazu bei, die Chancen auf eine erfolgreiche Abwicklung eines Projekts zu erhöhen, indem Strukturen im Vorhinein klar definiert werden.

Den Ausgangspunkt für die Projektplanung bildet die Beantwortung der W-Fragen. Diese treffen Aussagen zu Gründen für die Durchführung des Projekts, zu den Aufgaben, die erledigt werden müssen, um die Projektziele zu erreichen, zur Vorgehensweise, über die Projektbeteiligten und zum Zeitplan des Projekts.⁷ Wenn die W-Fragen beantwortet sind, werden die spezifischen Projektziele aus diesen generellen Zielen abgeleitet. Die Ergebnisse dieser Planung werden in Projektablaufplänen dargestellt.⁸

Zusammengefasst bedeutet dies, dass die Projektplanung im Rahmen eines Anteilverkaufs dazu beiträgt, die zur Durchführung des Anteilverkaufs erforderlichen Ressourcen effizient einzusetzen und eine effektive Kommunikation und Koordination zwischen allen Projektbeteiligten sicherzustellen. Darüber hinaus werden klare Ziele und Meilensteine festgelegt, wodurch eine Messung des Fortschritts während der Projektdurchführung ermöglicht wird. Bei Anteilverkäufen gibt es Richtlinien und Vorschriften, die eingehalten werden müssen. Die Projektplanung berücksichtigt diese Aspekte und stellt sicher, dass die Anforderungen erfüllt werden. Aufgrund dieser Funktionen ist die Projektplanung ein wesentlicher Bestandteil für die Konzeption des Leitfadens zur erfolgreichen Abwicklung eines Anteilverkaufs in einer Gruppenpraxis OG.

2.2. Projektstrukturplan und Netzplantechnik als zentrale Instrumente

Das zentrale Instrument für die Projektplanung bildet der Projektstrukturplan (PSP). Dabei wird das Projekt in Arbeitspakete (AP) zerlegt, die die Teilaufgaben für die Zielerreichung darstellen. Dies dient dazu, ein Verständnis für den gesamten Projektumfang zu schaffen. Der PSP wird in Form von Listen oder der Baumstruktur dargestellt und stellt die Ausgangsbasis für die Ablauf- und Terminplanung dar.⁹

Bei der Erstellung des Projektstrukturplans (PSP) wird die Gesamtaufgabe definiert und auf AP heruntergebrochen. Für die AP werden spezifische Ziele festgelegt, die im Projektcontrolling überwacht und angepasst werden. Es wird zwischen dem objektorientierten PSP, dem funktionsorientierten PSP und dem ablauforientierten PSP unterschieden. Bei Ersterem werden die AP nach der technischen Struktur des zu entwickelnden Produkts definiert. Bei der funktionsorientierten Variante werden die AP nach den Tätigkeiten, die im Projekt auszuführen sind, festgelegt. Werden die AP aus dem funktionsorientierten PSP chronologisch angeordnet und eine

⁶ Vgl. BEA/SCHEURER/HESSELMANN (2020), Onlinequelle [25.04.2024], S. 145; Vgl. BERGMANN/GARRECHT (2008), S. 217.

⁷ Vgl. GUBBELS (2006), S. 7.

⁸ Vgl. BERGMANN/GARRECHT (2008), S. 218.

⁹ Vgl. BERGMANN/GARRECHT (2008), S. 220; Vgl. GUBBELS (2006), S. 9 f.

Reihenfolge für den Arbeitsablauf definiert, stellt dies den ablauforientierten PSP dar.¹⁰ Nachfolgende Abbildung stellt ein grafisches Beispiel für einen ablauforientierten PSP dar, dabei steht die Linie für den zeitlichen Ablauf des Projekts:

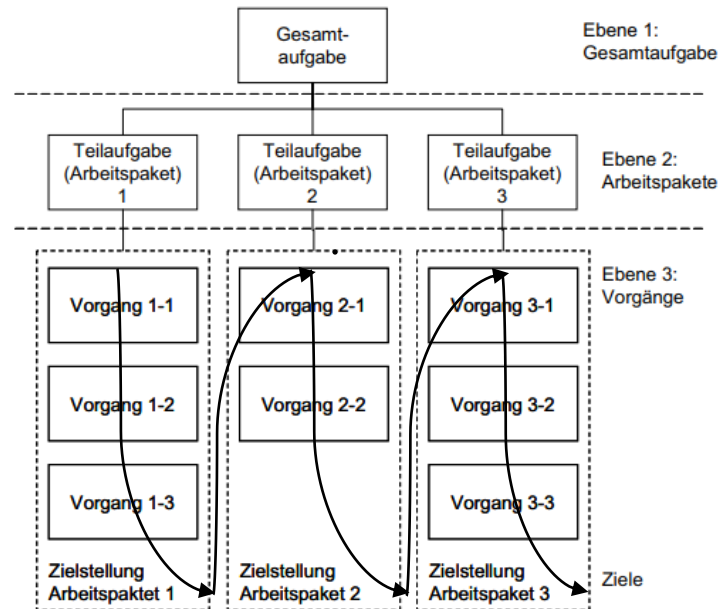


Abbildung 1: Beispiel ablauforientierter PSP, Quelle: BERGMANN/GARRECHT (2008), S. 220 (leicht modifiziert).

Der PSP stellt den Aufbau des Projekts dar. Mögliche Serialisierungen und Parallelisierungen der AP werden beim statischen PSP außer Acht gelassen. Wird den Aufgaben eine Zeiteinschätzung zugewiesen und werden zeitliche Abhängigkeiten der AP erkenntlich gemacht, entsteht ein Prozessablaufplan.¹¹ In Prozessablaufplänen werden Entscheidungen und Abhängigkeiten zwischen den Aufgaben dargestellt. Der Ablaufplan dient der inhaltlichen Planung von Prozessen.¹²

Eine Methode zur Erstellung eines Prozessablaufplans bildet der Netzplan. Der Netzplan umfasst nach DIN 69900 alle Verfahren zur Analyse, Beschreibung, Planung, Steuerung sowie der Überwachung von Abläufen. Anhand der methodischen Vorgehensweise der Netzplantechnik werden voneinander abhängige Tätigkeiten und Vorgänge zeitlich so angeordnet, dass keine Abhängigkeiten verletzt werden.¹³ Die Netzplantechnik dient der Visualisierung von logischen Zusammenhängen der AP, der Entwicklung des Zeitplans und im späteren Projektablauf auch der laufenden Kontrolle und Überwachung.¹⁴

¹⁰ Vgl. BEA/SCHEURER/HESSELMANN (2020), Onlinequelle [25.04.2024], S. 152 f; Vgl. GUBBELS (2006), S. 10 f.
¹¹ Vgl. BEA/SCHEURER/HESSELMANN (2020), Onlinequelle [25.04.2024], S. 169 f; Vgl. GUBBELS (2006), S. 21.
¹² Vgl. BEA/SCHEURER/HESSELMANN (2020), Onlinequelle [25.04.2024], S. 170; Vgl. PROJEKT MANAGEMENT AUSTRIA (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 94.
¹³ Vgl. BEA/SCHEURER/HESSELMANN (2020), Onlinequelle [25.04.2024], S. 171 f; Vgl. BERGMANN/GARRECHT (2008), S. 221; Vgl. GUBBELS (2006), S. 20 f.
¹⁴ Vgl. GUBBELS (2006), S. 21.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass bei einem Anteilverkauf in einer Gruppenpraxis OG eine Vielzahl an rechtlichen Anforderungen aus Sicht der Ärztekammer (ÄK) sowie an steuerrechtlichen Bestimmungen zu beachten ist, die teilweise in Abhängigkeiten zueinanderstehen und somit zu einer erhöhten Komplexität in der Abwicklung führen. Darüber hinaus sind zeitliche Vorgaben und Fristen seitens der ÄK für die Einreichung der Unterlagen und seitens des Finanzamts für die steuerliche Abwicklung einzuhalten, damit der Mitunternehmer*innenwechsel zum gewünschten Zeitpunkt realisiert werden kann. Verletzungen dieser Fristen führen zu Defiziten und Risiken im Beratungsprozess. Das Netzplanmodell bietet eine strukturierte und visuell ansprechende Methode, um diese komplexen Projektabläufe vereinfacht darzustellen und um Informationen in einer verständlichen Weise zu übermitteln. Die zeitliche Abfolge der Aufgaben und die Verantwortlichkeiten werden übersichtlich dargestellt, sodass der Anteilverkauf termingerecht und effizient abgewickelt werden kann. Insgesamt trägt das Netzplanmodell zur Entwicklung eines klaren und strukturierten Konzepts bei, das die Effizienz und den Erfolg zukünftiger Abwicklungen von Anteilverkäufen fördert.

2.3. Erstellung des Netzplans

Damit ein Netzplan erstellt werden kann, werden die AP aus dem PSP in Vorgängen dargestellt.¹⁵ Ein Vorgang hat einen bestimmten Anfangs- und Endzeitpunkt. Diese Darstellung bildet die Überleitung aus dem PSP in den Netzplan. Es können Anordnungsbeziehungen zwischen zwei Vorgängen entstehen, wenn diese eine Abhängigkeit aufweisen.¹⁶ Dabei gibt es vier unterschiedliche Möglichkeiten:

¹⁵ S. Kap. 2.2. Projektstrukturplan und Netzplantechnik als zentrale Instrumente, S. 10 f.

¹⁶ Vgl. BEA/SCHÉURER/HESSELMANN (2020), Onlinequelle [25.04.2024], S. 172; Vgl. GUBBELS (2006), S. 21.


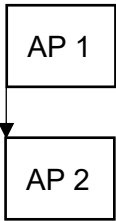
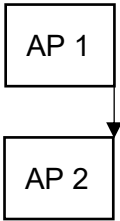
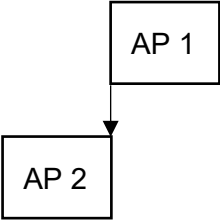
Anordnungsbeziehung	Darstellung im Netzplan
<p>Normalfolge (Ende-Anfang-Beziehung): Mit AP 2 kann erst begonnen werden, wenn AP 1 abgeschlossen ist.</p>	
<p>Anfangsfolge (Anfang-Anfang-Beziehung): Mit AP 2 wird begonnen, sobald mit AP 1 begonnen wurde.</p>	
<p>Endfolge (Ende-Ende-Beziehung): AP 2 kann erst beendet sein, wenn AP 1 beendet ist.</p>	
<p>Sprungfolge (Anfang-Ende-Beziehung): AP 2 kann erst beendet werden, wenn mit AP 1 begonnen wurde.</p>	

Tabelle 1: Anordnungsbeziehungen im Netzplan,
Quelle: in Anlehnung an BERGMANN/GARRECHT (2008), S. 222.

Folgende Schritte sind für die Erstellung des Netzplans erforderlich:¹⁷

1. Die AP aus dem PSP werden in Vorgängen dargestellt.
2. Die Vorgänge werden in logische Abhängigkeiten verknüpft. Es entstehen Teilnetzpläne.
3. Die Teilnetzpläne werden in logischen Abhängigkeiten zu einem Gesamtnetzplan verknüpft.
4. Der Gesamtnetzplan wird berechnet.

¹⁷ Vgl. BERGMANN/GARRECHT (2008), S. 230 f.

Schritt Nummer 4 wird anhand einer Schätzung des Zeitaufwands je Vorgang, der Berechnung der frühesten Anfangs- und Endzeitpunkte und der Berechnung der spätesten Anfangs- und Endzeitpunkte für die Vorgänge durchgeführt. Mit der geschätzten Dauer eines Vorgangs, den Anordnungsbeziehungen und dem frühesten Starttermin wird eine Vorwärtsrechnung durchgeführt. Ausgehend vom Starttermin eines Vorgangs wird mittels der Dauer der früheste Endtermin und unter Berücksichtigung eines Puffers der früheste Starttermin für den nächsten Vorgang berechnet. Umgekehrt wird bei der Rückwärtsrechnung das späteste Ende vom letzten Vorgang herangezogen und durch die Dauer der späteste mögliche Starttermin eines Vorgangs unter Berücksichtigung von Puffern berechnet. Der Gesamtpuffer in diesen Berechnungen gibt an, um wieviel die Dauer eines Vorgangs schwanken kann, ohne dass der Endzeitpunkt des Projekts gefährdet wird. Dieser wird durch die Subtraktion des frühesten und des spätesten Endzeitpunkts eines Vorgangs berechnet. Ist der Puffer aufgebraucht, beginnen die nachfolgenden Vorgänge zum spätesten Anfangszeitpunkt. Entsteht eine weitere Verzögerung, bedeutet dies die Verzögerung des Projektendes.¹⁸ Nachstehende Abbildung verdeutlicht, wie ein Vorgang in einem Netzplan dargestellt wird:

Frühester Anfangszeitpunkt	Dauer	Frühester Endzeitpunkt
Vorgang		
Spätester Anfangszeitpunkt	Puffer	Spätester Endzeitpunkt

Abbildung 2: Vorgang im Netzplan,
Quelle: GUBBELS (2006), S. 224 (leicht modifiziert).

¹⁸ Vgl. BERGMANN/GARRECHT (2008), S. 230 f; Vgl. GUBBELS (2006), S. 22 f.

2.4. Praktische Anwendung im Projekt

Den Ausgangspunkt für den Projektplan des Projekts Anteilverkauf in einer Gruppenpraxis OG bildet die Beantwortung der W-Fragen¹⁹. Die Frage, aus welchem Grund dieses Projekt durchgeführt wird, erfordert bei jedem Anteilverkauf eine individuelle Betrachtung, da verschiedene Beweggründe für einen Anteilverkauf existieren. Die Entscheidung zum Verkauf kann beispielsweise daraus resultieren, dass sich die Mitunternehmer*innen dazu entscheiden, alternative Wege einzuschlagen, die Pensionierung bevorzugen oder der Wunsch besteht, fachliche Synergien mit weiteren Mediziner*innen zu nutzen und dadurch zusätzliche Mitunternehmer*innen in die Gruppenpraxis aufgenommen werden.

Die zweite Frage im Rahmen des Anteilverkaufs befasst sich mit der Festlegung der Projektziele. Das oberste Ziel in der Beratung liegt in der effizienten und steueroptimalen Abwicklung des Anteilverkaufs unter Berücksichtigung aller rechtlichen Anforderungen.

Die dritte Frage untersucht, wie vorgegangen werden muss, um die Projektziele zu erreichen. Dies lässt sich wie folgt beantworten: Der erste Schritt besteht darin, zu prüfen, ob im konkreten Fall eine Gruppenpraxis vorliegt oder nicht. Liegt diese vor, ist das entsprechende Modell der Gruppenpraxis gem. der ÄK zu ermitteln. Steht das Modell der Gruppenpraxis OG fest, hat eine Bewertung dieser zu erfolgen, damit die Ablösesumme für die zum Verkauf stehenden Anteile nach den Vorgaben der ÄK berechnet werden kann. Den letzten Schritt im Prozess der Abwicklung stellt die steuerliche Beurteilung des Anteilverkaufs dar.

Die Frage nach den Beteiligten am Projekt wird wie folgt beantwortet: Die Einreichung aller Anträge und erforderlichen Unterlagen bei den zuständigen Behörden liegt in der Verantwortung von Herrn Mag. Kneidinger in der MAG. KNEIDINGER KG. Die Bewertung der Gruppenpraxis wird vom Bilanzierungsteam der MAG. KNEIDINGER KG in Absprache mit Herrn Mag. Kneidinger vorgenommen. Der letzte Schritt, die steuerrechtliche Beurteilung wird vom Team der Bilanzierung aufbereitet. Die Letztverantwortung für die Einreichung der Steuererklärungen beim zuständigen Finanzamt liegt bei Herrn Mag. Kneidinger.

Die letzte Frage nach dem genauen Zeitraum der Projektabwicklung ist bei jedem Anteilverkauf individuell zu beantworten. Der Projektstart wird bei jedem Anteilverkauf durch die Entscheidung zum Mitunternehmer*innenwechsel ausgelöst. Das Projektende ist als der Zeitpunkt definiert, zu dem die Steuererklärungen eingereicht werden.

¹⁹ S. Kap. 2.1. Ablauf und Relevanz der Projektplanung, S. 10.

Die Beantwortung der W-Fragen wird in folgender Tabelle zusammengefasst dargestellt:

Warum wird das Projekt durchgeführt?
<p>Unterschiedliche Beweggründe bei jedem Anteilverkauf, z.B.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Wechsel in andere Praxis, oder - Pensionierung, oder - Aufnahme weiterer Mitunternehmer*innen
Was sind die Projektziele?
<ul style="list-style-type: none"> - effiziente, - richtliniengemäße, - steuerschonende Abwicklung des Anteilverkaufs
Wie muss vorgegangen werden, damit die Projektziele erreicht werden?
<ul style="list-style-type: none"> - Zuordnung der Gruppenpraxis OG in das entsprechende Modell der ÄK - Berechnung der Ablösesumme für die zum Verkauf stehenden Anteile - Steuerliche Beurteilung auf Ebene der OG sowie auf Ebene Mitunternehmer*innen
Wer ist am Projekt beteiligt?
<p>Intern:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Team der Bilanzierung - Herrn Mag. Kneidinger <p>Extern:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mitunternehmer*innen der OG - ÄK - Finanzamt
Wann findet das Projekt statt?
<ul style="list-style-type: none"> - Projektstart: Entscheidung zum Mitunternehmer*innenwechsel - Projektende: Einreichung der Steuererklärungen

Tabelle 2: W-Fragen beim Projekt Anteilverkauf,
Quelle: eigene Darstellung.

Die Antworten der W-Fragen bilden die Grundlagen zur Erstellung eines Netzplans. Die praktische Anwendung der Netzplantechnik im Rahmen des Projekts beginnt mit der Definition der Gesamtaufgabe. Diese besteht darin, den gesamten Projektablauf eines Anteilverkaufs in einer Gruppenpraxis OG vom Zeitpunkt der Entscheidung zum Verkauf bis zur Fertigstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr des Verkaufs möglichst effizient zu gestalten.

Die Gesamtaufgabe wird in drei zeitlich aufeinanderfolgende Teilaufgaben aufgegliedert. Die erste Teilaufgabe konzentriert sich auf die unterjährigen Prozesse in der Beratung der Klient*innen zum Zeitpunkt der Entscheidungsfindung. Dabei erfolgt die Darlegung rechtlicher und gesellschaftsrechtlicher Anforderungen und Aspekte, die bei einem Anteilverkauf in einer Gruppenpraxis OG zu berücksichtigen sind. Der Fokus liegt dabei auf den Organisationsformen der ärztlichen Zusammenarbeit sowie den rechtlichen Anforderungen für die Gruppenpraxis. Die zweite Teilaufgabe bildet die Bewertung der zu veräußernden Anteile auf Basis der Vorgaben der ÄK. Diese Bewertung hat vor dem Anteilverkauf zu erfolgen, da dies die zu leistende Ablöse für den*die eintretenden*eintretende Arzt*Ärztin darstellt. Die dritte Teilaufgabe stellt die steuerliche Beurteilung des Anteilverkaufs auf Ebene der OG und der beteiligten Mitunternehmer*innen dar.

Im nächsten Schritt werden die Zielsetzungen für jede der Teilaufgaben formuliert. Das Ziel der ersten Teilaufgabe besteht darin, klare Abgrenzungskriterien für die Gruppenpraxis OG im Vergleich zu anderen Modellen der ärztlichen Zusammenarbeit zu definieren. Darüber hinaus werden Unterscheidungsmerkmale und Anwendungsfälle für die vier verschiedenen, von der ÄK zugelassenen Modelle für Gruppenpraxen definiert. Ziel der zweiten Teilaufgabe ist es, ein standardisiertes Berechnungsschema für die Ermittlung der Ablösesumme für die Anteile des*r austretenden Arztes*Ärztin gemäß den Vorgaben der ÄK Oberösterreich (OÖ), abhängig vom jeweiligen Modell, zu entwickeln. Das Ziel der dritten Teilaufgabe ist den Anteilverkauf unter Berücksichtigung aller relevanten steuerlichen Anforderungen und Vorgaben so zu gestalten, dass die Abwicklung möglichst steuerschonend für die Klient*innen erfolgt. Dabei gilt es zu identifizieren, wie steuerrechtliche Handlungsspielräume im Falle eines Anteilverkaufs optimal genutzt werden können. Folgende Grafik verdeutlicht die Zerlegung der Gesamtaufgabe in die Teilaufgaben.

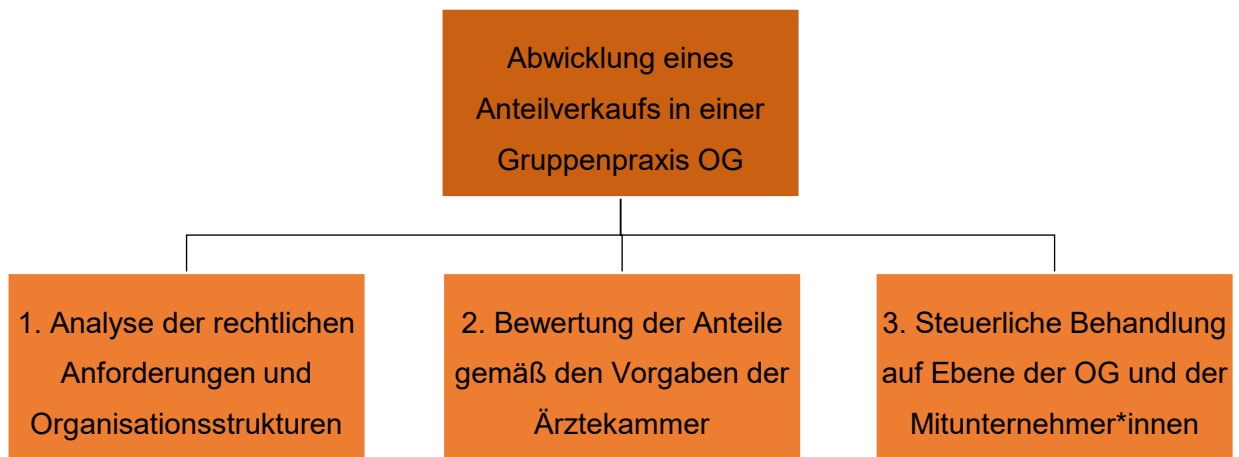


Abbildung 3: Gesamt- und Teilaufgaben beim Anteilsverkauf,
Quelle: eigene Darstellung.

Die Teilaufgaben bilden die drei Phasen des PSP. Damit die Ziele der Teilaufgaben realisiert werden, erfolgt in den folgenden Kapiteln die Identifikation und Betrachtung der erforderlichen Prozesse und Arbeitsschritte je Phase. Dazu werden die einzelnen AP Schritt für Schritt erarbeitet, die entsprechenden Verantwortlichkeiten zugeordnet und zeitliche Fristen hinterlegt. Auf Basis der Grundlagen aus dem Projektmanagement und den Inhalten zur Erstellung eines Netzplans werden diese anschließend zu Teilnetzplänen zusammengefügt. Am Ende entsteht der vollständige Netzplan.

3. Rechtliche Rahmenbedingungen der ärztlichen Gruppenpraxis OG

Die optimierte Nutzung von Ressourcen in einer Ordination, die Realisierung fachlicher Synergien und die damit verbundenen Kosteneinsparungen veranlassen Ärzte*Ärztinnen dazu, Kooperationen einzugehen. Aufgrund zahlreicher gesetzlicher Änderungen in den letzten Jahren werden Möglichkeiten für die Anstellung von Ärzt*innen bei anderen Mediziner*innen bis hin zur Tätigkeit in einer Primärversorgungseinheit (PVE) geboten, um dem gesellschaftlichen Wandel gerecht zu werden.²⁰ Auch im Bereich des Gesellschafts- und Steuerrechts gibt es Möglichkeiten für die Entwicklung von Partnerschaften. Diese werden aber teilweise von den berufsrechtlichen Bestimmungen eingeschränkt. Das Ärztegesetz (ÄrzteG) gewährt niedergelassenen Ärzt*innen begrenzte Optionen, als Gruppe aufzutreten oder als Gemeinschaft zu handeln. Neben der Gründung einer Ordinations- oder Apparategemeinschaft ist im Rahmen der freiberuflichen Ausübung im Sinne des ÄrzteG auch die Bildung von Gruppenpraxen möglich.²¹

In diesem Kapitel werden die Unterscheidungsmerkmale zwischen den verschiedenen Praxisformen erläutert und die Besonderheiten aus dem Gesamtvertrag der ÄK Oberösterreich für Gruppenpraxen hervorgehoben, um die AP der ersten Phase des Netzplans zu erarbeiten.

Möglichkeiten der ärztlichen Zusammenarbeit

Die Möglichkeiten für ärztliche Kooperationen sind vielfältig. Sie umfassen die Tätigkeit in einer Organisations- oder Berufsausübungsgemeinschaft und die ärztliche Zusammenarbeit in einer PVE.²² Die nachfolgende Abbildung stellt eine strukturierte Übersicht über die unterschiedlichen Formen der Berufsausübung dar.

²⁰ Vgl. METZL (2019) in: Österreichische Ärztezeitung, Nr. 8, Onlinequelle [25.04.2024], S. 46.

²¹ Vgl. CHRISTINER u.a. (2017) in: ÖGSWissen, Ausgabe 04/2016, Onlinequelle [25.04.2024], Praxis für Ärzte.

²² Vgl. METZL (2019) in: Österreichische Ärztezeitung, Nr. 8, Onlinequelle [25.04.2024], S. 46.

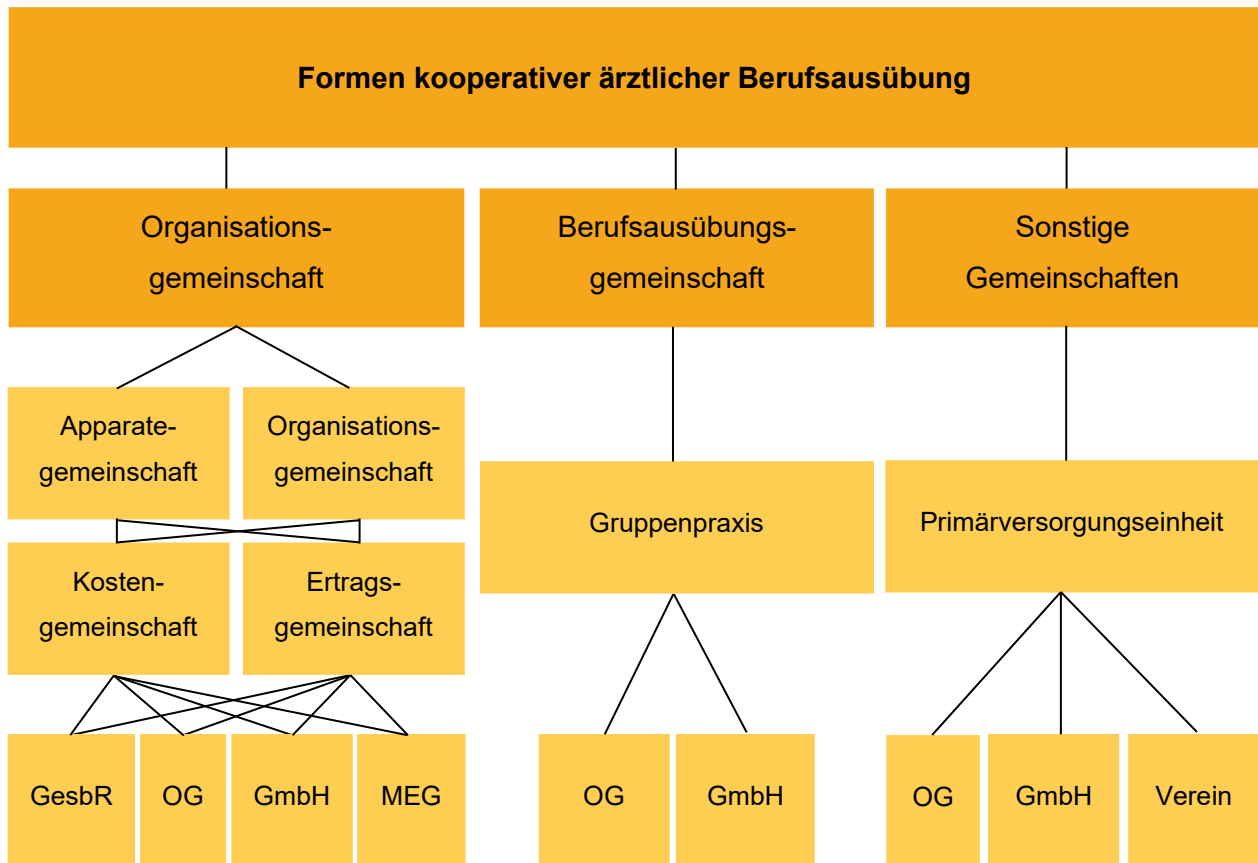


Abbildung 4: Organisationsstrukturen der ärztlichen Zusammenarbeit, Quelle: METZL (2019), Onlinequelle [25.04.2024], S. 346 (leicht modifiziert).

Organisationsgemeinschaften

Zweck

Eine Variante der Zusammenarbeit bildet das Modell der Organisationsgemeinschaften. Bei diesem Konzept schließen sich mehrere freiberufliche Ärzte*Ärztinnen zusammen, um gemeinsam Räumlichkeiten und Ressourcen, wie z.B. das Marketing oder das Logo zu nutzen.²³ Der Grad der Zusammenarbeit beschränkt sich auf die gemeinsame Nutzung der Ressourcen.²⁴

Gesellschaftsform und Auftreten

Organisationsgemeinschaften werden typischerweise als Innengemeinschaften geführt. Dies bedeutet, dass sie gegenüber den Patient*innen nach außen hin nicht in Erscheinung treten. Die Ärzte*Ärztinnen treten als eigene Rechtspersonen nach außen hin auf, ohne dass die Ordination selbst Kassen-, Wahlarzt- oder Privatpraxis ist. Aus diesem Grund werden Organisationsgemeinschaften auch als lose Form der Zusammenarbeit betrachtet. Die Ärzte*Ärztinnen verfügen aber z.B. über einen gemeinsamen Internetauftritt.²⁵

²³ Vgl. JUNG/KRAFT-KINZ (o.V.), Onlinequelle [25.04.2024], Gruppenpraxis vs. Gemeinschaftspraxis; Vgl. LINDENAU/SPILLER (2008), S. 71.

²⁴ Vgl. LINDENAU/SPILLER (2008), S. 71.

²⁵ Vgl. LENGER (2019) in: Journal für Medizin- und Gesundheitsrecht, Ausgabe 3, Onlinequelle [25.04.2024], S. 145.

Das Gesetz gemäß § 52 ÄrzteG sieht zwei Varianten dieser Gemeinschaften vor: Bei Ordinationsgemeinschaften werden die Praxisräume gemeinsam von beiden Ärzt*innen genutzt. Im Falle einer gemeinsamen Nutzung von medizinisch-technischen Geräten wird von Apparategemeinschaften gesprochen. Es besteht die Möglichkeit, dass beide Formen gleichzeitig vorliegen.²⁶ Ordinations- und Apparategemeinschaften können in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR), einer Offenen Gesellschaft (OG), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) oder in Form von Miteigentumsgemeinschaften geführt werden.²⁷

Ordinations- und Apparategemeinschaften können wiederum als Kosten- oder Ertragsgemeinschaft geführt werden. Bei Kostengemeinschaften werden die gesamten Kosten anhand einer sachgerechten Bezugsgröße wie beispielsweise dem Umsatz oder der Arbeitszeit auf alle Ärzte*Ärztinnen aufgeteilt und somit von allen anteilmäßig getragen. Bei Ertragsgemeinschaften erfolgt anstelle der Kostenaufteilung eine Aufteilung und Beteiligung am Gewinn nach einem sachgerechten Schlüssel.²⁸

Leistungserbringung und -verrechnung

Das ÄrzteG legt in § 52 Beschränkungen für Ordinations- und Apparategemeinschaften fest, die vier Gesichtspunkte beinhalten. Der erste Aspekt betrifft die Wahrung der Eigenverantwortlichkeit der Ärzte*Ärztinnen. Dies bedeutet, dass jeder*jede Arzt*Ärztin seine*ihre Leistungen mit den Patient*innen selbst verrechnen und von der Gemeinschaft direkt keine Leistungen an die Patient*innen erbracht werden.

Sonstige Rechtliche Anforderungen

Fortführend wird die Anwendung auf freiberuflich niedergelassene Ärzte*Ärztinnen mit eigenen Ordinationen eingeschränkt. Dies bedeutet, dass z.B. Ärzte*Ärztinnen im Angestelltenverhältnis in einem Krankenhaus ohne eine freiberufliche ärztliche Tätigkeit keine Gemeinschaft mit niedergelassenen freiberuflich tätigen Ärzt*innen eingehen können. Des Weiteren ist es nicht gestattet, eine Gemeinschaft mit Nicht-Ärzt*innen, wie beispielsweise Physiotherapeut*innen zu bilden.²⁹

Der letzte Gesichtspunkt betrifft die Mitteilungspflicht gegenüber der ÄK. Die Eröffnung, Erweiterung oder Schließung sowie Beginn und Ende jeglicher Beteiligungen dieser sind binnen einer Woche schriftlich bekanntzugeben.³⁰

²⁶ Vgl. METZL (2019) in: Österreichische Ärztezeitung, Nr. 8, Onlinequelle [25.04.2024], S. 49; Vgl. LENGER (2019) in: Journal für Medizin- und Gesundheitsrecht, Ausgabe 3, Onlinequelle [25.04.2024], S. 143.

²⁷ Vgl. LENGER (2019) in: Journal für Medizin- und Gesundheitsrecht, Ausgabe 3, Onlinequelle [25.04.2024], S. 147.

²⁸ Vgl. METZL (2019) in: Österreichische Ärztezeitung, Nr. 8, Onlinequelle [25.04.2024], S. 49.

²⁹ Vgl. LENGER (2019) in: Journal für Medizin- und Gesundheitsrecht, Ausgabe 3, Onlinequelle [25.04.2024], S. 144 f.

³⁰ Vgl. LENGER (2019) in: Journal für Medizin- und Gesundheitsrecht, Ausgabe 3, Onlinequelle [25.04.2024], S. 144 f.

Da bei der Eröffnung einer Ordinations- bzw. Apparategemeinschaft die allgemein geltenden Bedingungen wie bei Einzelordinationen zu erfüllen und keinerlei zusätzliche öffentlich-rechtliche Bewilligungen erforderlich sind, erlebt diese Form der Zusammenarbeit in den letzten Jahren einen regelrechten Boom. Es bedarf lediglich der rechtzeitigen Bekanntgabe bei der zuständigen ÄK. Der Anstieg ist auch darauf zurückzuführen, dass Ärzte*Ärztinnen gleicher oder verschiedener Fachgebiete Einzelordinationen an derselben Adresse bei der ÄK anmelden, wodurch die Möglichkeit zur gemeinsamen Raumnutzung, auch genannt Time-Sharing-Modelle, geschaffen wird. Bei diesen Modellen teilen sich die Ärzte*Ärztinnen die Räumlichkeiten, indem z.B. ein*e Mediziner*in Montag, Mittwoch, Freitag und der*die andere Arzt*Ärztin an den restlichen Wochentagen Behandlungen durchführt.³¹

Sonstige Gemeinschaften

Zweck

Eine weitere und zugleich die neueste Form der Zusammenarbeit von Ärzt*innen ist die PVE. Mit dem Primärversorgungsgesetz (PrimVG) im Jahr 2017 wurde eine gesetzliche Grundlage zur Stärkung der Primärversorgung geschaffen. Durch die PVE als Erstanlaufstelle für Patient*innen wird die Gesundheit gefördert und eine effiziente Krankenbehandlung in Österreich sichergestellt. Mit dem Prinzip der strukturierten Zusammenarbeit und Koordination von Gesundheits- und Sozialberufen wird eine optimale Versorgung der Bevölkerung erreicht.³²

Gesellschaftsform und Auftreten

Je nach regionaler Anforderung kann die PVE an einem Standort oder als Netzwerk aufgebaut werden. Gem. § 2 (5) Z 1 PrimVG kann eine PVE an einem Standort nur in Form einer Gruppenpraxis gem. § 52 a ÄrzteG, oder in Form des selbstständigen Ambulatoriums geführt werden. Aufgrund des Verweises auf § 52 a ÄrzteG ergibt sich, dass die PVE in Form der Gruppenpraxis ausschließlich als OG oder GmbH gegründet werden kann. Bei den selbstständigen Ambulatorien dürfen gem. des PrimVG nur gemeinnützige Anbieter von gesundheitlichen oder sozialen Diensten, gesetzlichen Krankenversicherungsträgern, Gebietskörperschaften oder von diesen eingerichteten Körperschaften und Fonds Mitunternehmer*innen sein. Dies bedeutet, dass Ärzte*Ärztinnen sowie nichtärztliches Personal keine Mitunternehmer*innen dieser Ambulatorien sein können, da Gemeinnützigkeit gefordert ist.³³

³¹ Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 4 f.

³² Vgl. DELOITTE CONSULTING GMBH (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 3; Vgl. ÖSTERREICHISCHE GESUNDHEITSKASSE (2022), Onlinequelle [25.04.2024], S. 2.

³³ Vgl. PLOIER (2019) in: Journal für Medizin- und Gesundheitsrecht, Ausgabe 3, Onlinequelle [25.04.2024], S. 166 f.

Wird die PVE als Netzwerk errichtet, kann dieses gem. § 2 (5) Z 2 PrimVG aus freiberuflichen Ärzt*innen, Gruppenpraxen sowie anderen nichtärztlichen Angehörigen von Gesundheits- und Sozialberufen oder deren Trägerorganisationen gebildet werden. Dabei gibt es eine Dachgesellschaft in Form eines Vereins, einer Genossenschaft oder einer sonstigen Personen- und Kapitalgesellschaft, die einen Primärversorgungseinheit-Netzwerk-Vertrag mit den Krankenversicherungsträgern abschließt.³⁴

Leistungserbringung und -verrechnung

Bei der PVE an einem Standort schließt die Gruppenpraxis den Behandlungsvertrag mit den Patient*innen ab. Bei der PVE als Netzwerk bleiben, im Gegensatz zur Gruppenpraxis und den selbstständigen Ambulatorien, die Mitglieder des Netzwerks selbstständig und schließen die Behandlungsverträge direkt mit den Patient*innen ab.³⁵

Sonstige rechtliche Anforderungen:

Das PrimVG sieht in § 2 (2) pro PVE zwingend Allgemeinmediziner*innen, Angehörige des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege als Kernteam der PVE vor. Bedarfs- und ortsabhängig hat das Kernteam auch Fachärzte*Fachärztinnen für Kinder- und Jugendheilkunde oder weitere Angehörige von Gesundheits- und Sozialberufen zu umfassen.³⁶ Die PVE hat einen Primärversorgungsvertrag mit zumindest einer Krankenkasse abzuschließen, indem die Honorierung der Leistungen und das Versorgungskonzept geregelt werden. Das Versorgungskonzept hat das gebotene Leistungsspektrum, die Versorgungsziele, die Realisierung der kontinuierlichen Versorgung der Patient*innen, die Aufbau- und Ablauforganisation innerhalb des Teams sowie mit anderen Versorgungsbereichen, die Verfügbarkeit und den gemeinsamen Außenauftritt der PVE zu beinhalten.³⁷

Auf die Definition der Berufsausübungsgemeinschaft und die Abgrenzung zu den Organisationsgemeinschaften und den sonstigen Gemeinschaften wird im nächsten Kapitel eingegangen.

³⁴ Vgl. PLOIER (2019) in: Journal für Medizin- und Gesundheitsrecht, Ausgabe 3, Onlinequelle [25.04.2024], S. 168.

³⁵ Vgl. PLOIER (2019) in: Journal für Medizin- und Gesundheitsrecht, Ausgabe 3, Onlinequelle [25.04.2024]. S.164 ff.

³⁶ Vgl. PLOIER (2019) in: Journal für Medizin- und Gesundheitsrecht, Ausgabe 3, Onlinequelle [25.04.2024]. S. 164.

³⁷ S. § 6 (1) PrimVG.

3.1. Definition der Berufsausübungsgemeinschaft und Abgrenzung zu anderen kooperativen Formen der Berufsausübung

Eine weitere Variante der Zusammenarbeit bildet das Modell der Berufsausübungsgemeinschaften, die auch als Gruppenpraxen bezeichnet werden.³⁸ In diesem Kapitel werden die rechtlichen Rahmenbedingungen der Gruppenpraxis erläutert und Unterscheidungsmerkmale zu den anderen beiden Formen der Zusammenarbeit analysiert.

Zweck

Das Ziel einer Gemeinschaftspraxis im Sinne der Gruppenpraxis ist die gemeinsame Ausübung des Berufs.³⁹ Die Ausgestaltung der Rahmenbedingungen in Gruppenpraxen unterliegt nach § 66 ÄrzteG den Ärztekammern (ÄK) in den jeweiligen Bundesländern. Dies bedeutet, dass die Ausgestaltung der Details von Bundesland zu Bundesland unterschiedlich ist. Die gesetzliche Grundlage für die zur Verfügung stehenden Modelle der Gruppenpraxis bildet der jeweilige Gesamtvertrag, der zwischen den ÄK und den Sozialversicherungsträgern ausgehandelt wird.⁴⁰

Gesellschaftsform und Auftreten

Seit 1.1.2004 besteht für Ärzte*Ärztinnen die gesamtvertragliche Möglichkeit, Gruppenpraxen zu gründen. Im Jahr 2010 wurde der Gesamtvertrag mit der österreichischen Gesundheitskasse (ÖGK) adaptiert und die Ärzte GmbH per 1.1.2011 österreichweit ergänzt.⁴¹ Die Ausgestaltungen zur Gruppenpraxis sind im § 52 a ÄrzteG geregelt. Demnach ist die Gründung der Gruppenpraxis in der Rechtsform einer OG oder GmbH zulässig. Die Errichtung einer KG oder GmbH & Co KG ist nach derzeitiger Rechtslage nicht möglich.⁴²

Durch die Verträge der Gruppenpraxen mit den Sozialversicherungsträgern ergeben sich gesellschaftsrechtliche Sonderregelungen, die in der Beratung bei der MAG. KNEIDINGER KG in Betracht zu ziehen sind. Mitunternehmer*innen einer Gruppenpraxis OG oder Gesellschafter*innen einer GmbH können ausschließlich zur selbstständigen Berufsberechtigung zugelassene Ärzte*Ärztinnen sein. Dadurch sind Nicht-Ärzte*Nicht-Ärztinnen und juristische Personen als Mitunternehmer*innen oder Gesellschafter*innen ausgeschlossen. Diese dürfen auch nicht am Gewinn beteiligt sein. Diese Regelung soll verhindern, dass Dritte die handelnden Ärzte*Ärztinnen dazu verleiten, eine Gewinnmaximierung anzustreben und diese dadurch bei der Versorgung der Patient*innen sparen, oder notwendige Leistungen aus Kostengründen nicht durchführen.⁴³

³⁸ Vgl. LINDENAU/SPILLER (2008), S. 71.

³⁹ Vgl. LINDENAU/SPILLER (2008), S. 71.

⁴⁰ Vgl. CHRISTINER u.a. (2017) in: ÖGSWissen, Ausgabe 04/2016, Onlinequelle [25.04.2024], Praxis für Ärzte.

⁴¹ Vgl. ÄRZTESERVICE (2021), Gruppenpraxis – Ordinationsformen für Human- und Zahnmediziner, Onlinequelle [25.04.2024], Gruppenpraxis allgemein.

⁴² Vgl. METZL (2019) in: Österreichische Ärztezeitung, Nr. 8, Onlinequelle [25.04.2024], S. 49.

⁴³ Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 8 f.

Die Gruppenpraxis ist eigenständiger Träger von Rechten und Pflichten und kann einen Kassenvertrag abschließen. Fortführend tritt die Gruppenpraxis gegenüber den Patient*innen nach außen in Erscheinung.⁴⁴

Leistungserbringung und -verrechnung

Die Leistungserbringung erfolgt durch die OG oder GmbH als selbstständig berufsbefugte Gruppenpraxis. Dies bedeutet, dass der Kassenvertrag auf die OG oder GmbH läuft und diese den Behandlungsvertrag mit den Patient*innen abschließt.⁴⁵

Sonstige rechtliche Anforderungen

Eine weitere Bestimmung des Gesamtvertrags ist, dass die Mitunternehmer*innen bzw. Gesellschafter*innen der Gruppenpraxis zur persönlichen Berufsausübung verpflichtet sind. Für Personen- oder Kapitalgesellschaften in anderen Branchen gibt es keine derartige Regelung.⁴⁶

Fortführend ist in Gruppenpraxen die Anstellung von Ärzt*innen verboten. Dennoch dürfen, je nach Regelungen im Gesellschaftsvertrag, Verträge mit anderen Ärzt*innen eingegangen werden. Diese dürfen aber das Ausmaß einer vorübergehenden Vertretung nicht übersteigen.⁴⁷ Die Anstellung von Personen, die keinen Gesundheitsberuf ausüben, wie z.B. Reinigungskräfte und Verwaltungspersonal, ist zahlenmäßig unlimitiert möglich.⁴⁸

Nach § 52 a Abs 3 Z 8 ÄrzteG ist für Gruppenpraxen eine Größenregelung, wonach nur eine bestimmte Anzahl von Angehörigen anderer Gesundheitsberufe in der Gruppenpraxis angestellt werden darf, einzuhalten. Zu diesen anderen Gesundheitsberufen zählen z.B. Psycholog*innen, Psychotherapeut*innen, Geburtshelfer*innen, medizinische Masseur*ininnen und Sanitäter*innen. Das Verhältnis Mitunternehmer*innen zu Angestellten, die in diesen Gesundheitsbereichen tätig sind, beträgt maximal eins zu fünf. Das bedeutet pro Arzt*Ärztin kann die Anstellung von maximal fünf Vollzeitäquivalente aus anderen medizinischen Bereichen erfolgen. Bei zwei Ärzt*innen dürfen insgesamt maximal zehn Angehörige der anderen Gesundheitsberufe beschäftigt werden. Dabei ist die Einschränkung, dass die Tätigkeiten dieser Angestellten in direktem Zusammenhang mit der Berufsbefugnis der Ärzte*Ärztinnen stehen müssen, zu beachten. Beispielsweise können Geburtshelfer*innen nicht in einer urologischen Gruppenpraxis beschäftigt werden.⁴⁹

⁴⁴ Vgl. LINGER (2019) in: Journal für Medizin- und Gesundheitsrecht, Ausgabe 3, Onlinequelle [25.04.2024], S. 145.

⁴⁵ Vgl. METZL (2019) in: Österreichische Ärztezeitung, Nr. 8, Onlinequelle [25.04.2024], S. 49; Vgl. CHRISTINER u.a. (2017) in: ÖGSWissen, Ausgabe 04/2016, Onlinequelle [25.04.2024], Praxis für Ärzte.

⁴⁶ Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 16 i.V.m. § 52 a (3) Z 6 ÄrzteG.

⁴⁷ Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 18.

⁴⁸ Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 21.

⁴⁹ Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 21 ff.

Abgrenzung zu Organisationsgemeinschaften und Sonstigen Gemeinschaften

Zweck

Im Vergleich zu den Ordinations- und Apparategemeinschaften, bei denen eine lose Kooperation von Mediziner*innen erfolgt und die gemeinsame Nutzung von Ordinationsräumen und medizinischen Geräten im Vordergrund steht, bildet die Gruppenpraxis einen Zusammenschluss von Ärzt*innen, die gemeinsam den Betrieb einer ärztlichen Praxis realisieren.⁵⁰ Die PVE hingegen dient zur Stärkung der Primärversorgung und als Erstanlaufstelle für Patient*innen, da ein Spektrum an verschiedenen medizinischen Leistungen geboten wird.⁵¹ In der Gruppenpraxis hingegen schließen sich meist Ärzte*Ärztinnen vom selben Fachgebiet zusammen.

Gesellschaftsform und Auftreten

Als Rechtsperson ist die Gruppenpraxis im Gegensatz zur Ordinations- oder Apparategemeinschaft selbst Träger von Rechten und Pflichten. Die Gruppenpraxis kann Mietverträge abschließen, Personal beschäftigen, Verbrauchsmaterial und Anlagevermögen kaufen.⁵² Darüber hinaus sind bei der Gruppenpraxis ausschließlich die Formen der OG und GmbH zulässig. Ordinations- und Apparategemeinschaften können in der Form einer GesbR, OG, GmbH oder Miteigentums-gemeinschaft geführt werden. Während Gruppenpraxen nach außen hin gegenüber den Patient*innen in Erscheinung treten, ist dies bei Ordinations- und Apparategemeinschaften meist nicht der Fall.⁵³

In Betracht der Auslegungen zur PVE wird erwogen, dass die PVE an einem Standort nahezu den Auslegungen der Gruppenpraxis gleichen, wenn diese als Gruppenpraxis, und nicht in Form von selbstständigen Ambulatorien geführt werden. Fortführend ist die Zulassung eines PVE-Netzwerks, bei denen sich mehrere Ärzte*Ärztinnen, aber auch Gruppenpraxen und andere nicht-ärztliche Gesundheitsberufe zusammenschließen, möglich. Im Gegensatz dazu ist ein loser Zusammenschluss von Gruppenpraxen nicht möglich.⁵⁴

Leistungserbringung und -verrechnung

Die Ordinations- oder Apparategemeinschaften treten gegenüber den Patient*innen meist nicht selbst auf, sondern der*die jeweilige Arzt*Ärztin. Dies bedeutet auch, dass jeder*jede Teilhaber*in

⁵⁰ Vgl. CHRISTINER u.a. (2017) in: ÖGSWissen, Ausgabe 04/2016, Onlinequelle [25.04.2024], Die Ärzte-Gruppenpraxis; Vgl. LINDENAU/SPILLER (2008), S.71.

⁵¹ S. Kap. 3. Rechtliche Rahmenbedingungen der ärztlichen Gruppenpraxis OG, S. 22.

⁵² Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 15 f.

⁵³ Vgl. CHRISTINER u.a. (2017) in: ÖGSWissen, Ausgabe 04/2016, Onlinequelle [25.04.2024], Conclusio; Vgl. LINDENAU/SPILLER (2008), S.71.

⁵⁴ S. Kap. 3. Rechtliche Rahmenbedingungen der ärztlichen Gruppenpraxis OG, S. 22 f.

für sich abrechnet.⁵⁵ Im Vergleich dazu kontrahieren bei der Gruppenpraxis nicht die einzelnen Mediziner*innen mit den Patient*innen, sondern die Gruppenpraxis OG oder GmbH selbst.⁵⁶

Die Leistungserbringung und -verrechnung bei der PVE an einem Standort gleicht den Bestimmungen zur Gruppenpraxis. Demnach schließt die jeweilige PVE den Behandlungsvertrag mit den Patient*innen ab. Bei der PVE als Netzwerk schließen die einzelnen Mitglieder die Verträge direkt mit den Patient*innen ab.⁵⁷

Sonstige rechtliche Anforderungen

Bei Ordinations- und Apparategemeinschaften können ausschließlich freiberuflich tätige Ärzte*Ärztinnen mit Ordination eine Gemeinschaft eingehen.⁵⁸ Bei der Gruppenpraxis können ausschließlich berufsberechtigte Ärzte*Ärztinnen Gesellschafter*innen bzw. Mitunternehmer*innen sein. Diese müssen aber nicht bereits in einer eigenen Ordination niedergelassen sein. Die Auslegungen der Gruppenpraxis gleichen hier den Bestimmungen der PVE an einem Standort.

Da die Ordinations- und Apparategemeinschaft nicht Träger von Rechten und Pflichten sein kann, kann von der Gemeinschaft kein Personal angestellt werden.⁵⁹ Im Gegensatz dazu ist dies bei der Gruppenpraxis und bei der PVE schon möglich. Für die PVE ist ein Kernteam, bestehend aus Allgemeinmediziner*innen und Angehörigen des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege zwingend vorgesehen.⁶⁰ In Gruppenpraxen kann die Anstellung von Personen aus anderen Gesundheitsberufen freiwillig erfolgen, wobei Größenregelungen, die nur eine bestimmte Anzahl von Angehörigen anderer Gesundheitsberufe erlauben, einzuhalten sind.

Den Ausgangspunkt für die Abwicklung des Anteilverkaufs und die Konzeption des Netzplans bildet die Abklärung, ob im konkreten Fall eine Gruppenpraxis vorliegt. Dazu ist eine Abgrenzung der Gruppenpraxis zu den anderen Modellen der Zusammenarbeit vorzunehmen. Anhand der oben angeführten Ausführungen wurden klare Unterscheidungsmerkmale der Gruppenpraxis definiert und in einer Tabelle übersichtlich dargestellt.⁶¹

⁵⁵ Vgl. LINDENAU/SPILLER (2008), S.71; S. Kap. 3. Rechtliche Rahmenbedingungen der ärztlichen Gruppenpraxis OG, S. 21 f.

⁵⁶ Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 7.

⁵⁷ S. Kap. 3. Rechtliche Rahmenbedingungen der ärztlichen Gruppenpraxis OG, S. 23.

⁵⁸ S. Kap. 3. Rechtliche Rahmenbedingungen der ärztlichen Gruppenpraxis OG, S. 20 f.

⁵⁹ S. Kap. 3. Rechtliche Rahmenbedingungen der ärztlichen Gruppenpraxis OG, S. 20.

⁶⁰ S. Kap. 3. Rechtliche Rahmenbedingungen der ärztlichen Gruppenpraxis OG, S. 23.

⁶¹ S. Anhang I: Abgrenzung der Berufsausübungsgemeinschaft zu anderen Zusammenarbeitsformen, S. 157 f.

3.2. Rahmenbedingungen für die Modelle der Gruppenpraxis gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ

Damit kein unregulierter Zugang von Einrichtungen auf dem Gesundheitsmarkt möglich ist, wurde eine Art Bedarfsprüfungssystem für Gruppenpraxen mit Verträgen zur Sozialversicherung etabliert. Ein Tätigwerden in der Gruppenpraxis ist erst nach positiver Beendigung des Zulassungsverfahrens möglich. Da die Tätigkeit in einer Gruppenpraxis eine freiberufliche ärztliche Tätigkeit darstellt, ist die Eintragung in die Ärzte*Ärztinnenliste zwingend vorgesehen. Die Zuständigkeit dafür liegt bei der jeweiligen Landesärztekammer. Erst nach Eintragung in die Ärzte*Ärztinnenliste darf die ärztliche Tätigkeit in der Gruppenpraxis aufgenommen werden.⁶²

Das Zulassungsverfahren von Gruppenpraxen in denen ausschließlich Wahlärzte*Wahlärztinnen sozialversicherungsrechtlich erstattungsfähige Leistungen erbringen, ist über den zuständigen Landeshauptmann abzuwickeln. Der Antrag kann von der Gruppenpraxis, wenn diese als OG oder GmbH ins Firmenbuch eingetragen ist, gestellt werden. Die Gruppenpraxis wird durch Bescheid zugelassen, wenn alle Voraussetzungen gem. § 52 c Abs 2 ÄrzteG erfüllt sind.⁶³ Bei Gruppenpraxen, in denen ausschließlich Vertragsärzte*Vertragsärztinnen tätig sind, ist keine Zulassung durch den Landeshauptmann notwendig, wenn die Mediziner*innen bereits einen Einzelvertrag mit der ÖGK haben oder die geplante Gruppenpraxis schon im Stellenplan vorgesehen ist. Laut dem Gesetz können Vertragsgruppenpraxen durch den Zusammenschluss von Vertragsärzt*innen oder durch die Schaffung einer Gruppenpraxis im Stellenplan gegründet werden.⁶⁴ Im Falle eines Anteilverkaufs ist die Gruppenpraxis bereits im Stellenplan vorgesehen und die Zulassung der Gruppenpraxis erfolgte in der Vergangenheit, weshalb kein Zulassungsverfahren mehr notwendig ist.

Die Beziehung zwischen Sozialversicherungsträgern und den Gruppenpraxen war bereits vor der Gruppenpraxisreform 2010 durch Gesamtverträge zu regeln. Die Gesamtverträge werden zwischen den ÄK und der ÖGK abgeschlossen. Die Gesamtverträge für Gruppenpraxen werden grundsätzlich nach den Regelungen für Gesamtverträge für Einzelpraxen gestaltet. Darüber hinaus gibt es Sonderregelungen für Gruppenpraxen, die in den Gruppenpraxen-Gesamtverträgen umzusetzen sind.⁶⁵ Für OÖ ist dies die Gesamtvertragliche Vereinbarung inkl. dem aktuellsten 10. Zusatzprotokoll.

⁶² Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 29 ff.

⁶³ Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 32.

⁶⁴ Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 38.

⁶⁵ Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 45.

Wird die Gesamtvertragliche Vereinbarung OÖ inkl. 10. Zusatzprotokoll (Ges. Ver. OÖ) näher in Betracht gezogen, wird ersichtlich, dass vier Modelle der Vertragsgruppenpraxis mit der ÖGK vereinbart wurden. Diese vier Modelle sind:⁶⁶

- Modell 1: Zusammenlegung von zwei bestehenden vollen Kassenstellen
- Modell 2: Bruchstellen-Praxis
- Modell 3: Job-Sharing-Praxis
- Modell 4: Nachfolge-Praxis

Die Rahmenbedingungen und Besonderheiten dieser vier Modelle werden in den nachfolgenden Unterkapiteln analysiert. Dabei wird das Ziel verfolgt, die Gruppenpraxis in das entsprechende Modell einzuordnen, um in weiterer Folge den Anteilverkauf anhand der Vorgaben für das jeweilige Modell abzuwickeln.

Allgemeine Rahmenbedingungen für die vier Modelle der Gruppenpraxis

Der Gesamtvertrag für OÖ findet Anwendung für Vertragsgruppenpraxen, Vertragsärzte*Vertragsärztinnen sowie Ärzte*Ärztinnen, die beabsichtigen, einen Einzelvertrag für eine Vertragsgruppenpraxis in OÖ abzuschließen. Die Kategorie der Vertragsärzte*Vertragsärztinnen umfasst Allgemeinmediziner*innen, allgemeine Fachärzte*Fachärztinnen, Fachärzte*Fachärztinnen für Radiologie und Fachärzte*Fachärztinnen für medizinische und chemische Labordiagnostik.⁶⁷ Die Ausnahme bilden die Angehörigen des zahnärztlichen Berufs, die explizit vom Geltungsbereich gem. § 1 (5) Ges. Ver. OÖ ausgenommen sind.

Für die Gründung einer Gruppenpraxis sind die allgemeinen Voraussetzungen der Ges. Ver. OÖ zu erfüllen. Von den Mitunternehmer*innen ist ein unterzeichneter Gesellschaftsvertrag sowie ein Firmenbuchauszug über die gegründete Mitunternehmer*innenschaft mindestens vier Wochen vor dem geplanten Beginn des Einzelvertrags der ÄK und der ÖGK vorzulegen. Der Einzelvertrag der Gruppenpraxis tritt mit dem auf die Eintragung ins Firmenbuch folgenden Quartalsbeginn in Kraft, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt wurden:⁶⁸

- Ein Gesellschaftsvertrag und ein Firmenbuchauszug wurden rechtzeitig vorgelegt.
- Die Regelungen im Gesellschaftsvertrag stehen mit den Bestimmungen der Ges. Ver. OÖ im Einklang und
- es wurde keine spätere Vertragsbeginn-Vereinbarung zwischen der Gruppenpraxis und dem Sozialversicherungsträger getroffen.

⁶⁶ Vgl. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2024d), Onlinequelle [12.10.2023], Gruppenpraxis-rechtzeitige Vorsorge ist wichtig!

⁶⁷ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 1 Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

⁶⁸ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 3 (7) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

Es ist zu beachten, dass der Firmenname der Vertragsgruppenpraxis ausschließlich die Namen der aktiv tätigen Ärzte*Ärztinnen als Mitunternehmer*innen beinhalten darf.⁶⁹

Die Errichtung einer Gruppenpraxis kann an einem oder mehreren Standorten erfolgen. Im Falle von Vertragsgruppenpraxen mit mehreren Standorten sind Sonderregelungen gem. § 3 a Ges. Ver. OÖ zu beachten. Diese Regelungen umfassen die Festlegung, dass einer der Standorte als Berufssitz der Gruppenpraxis zu bestimmen ist. Des Weiteren ist die Verpflichtung zur Teilnahme an Disease-Management-Programmen vorgesehen. Zusätzlich ist eine örtliche Beschränkung zu beachten, wonach die Standorte der Gruppenpraxis maximal zehn Kilometer voneinander entfernt sein sollten.

Gem. § 2 (3) Ges. Ver. OÖ werden die Mitunternehmer*innen als Junior- und Seniorpartner*innen bezeichnet. Seniorpartner*innen umfassen

- Mitunternehmer*innen, die Kassenplanstellen in die Gruppenpraxis eingebracht haben oder
- Mitunternehmer*innen einer originären Gruppenpraxis nach dem Modell 2 und 3 oder einer Gruppenpraxis zur Nachfolge nach dem Modell 2 und 3, sowie
- die Gründungsmitunternehmer*innen einer originären Gruppenpraxis nach dem Modell 1.

Alle anderen Mitunternehmer*innen gelten als Juniorpartner*innen. Die genaue Definition und Besonderheiten werden in den Erklärungen zu den einzelnen Modellen im Detail erläutert.

Bei den Modellen 1, 2 und 3 sind gem. § 3 (10) Ges. Ver. OÖ von den Juniormitunternehmer*innen Mindest- und von allen Mitunternehmer*innen Höchstanteile an der Gruppenpraxis einzuhalten. Dabei müssen die Anteile an der Arbeit und am Gewinn den Anteilen an der Mitunternehmer*innenschaft entsprechen. Die Mindest- und Maximalgrenzen werden auf Grundlage der Anzahl der Kassenstellen, die die Vertragsgruppenpraxis innehat, berechnet. Der Mindestanteil der Juniorpartner*innen beträgt 30 % einer Kassenplanstelle, während der Höchstanteil bei 150 % liegt. Zur Veranschaulichung dieser Berechnung ist folgendes Beispiel gegeben: Eine Vertragsgruppenpraxis hat 4,5 Kassenplanstellen inne. Diese 4,5 entsprechen einem Anteil von 100 % an der Gruppenpraxis. Um den Mindestanteil von 30 % zu berechnen hat zuerst eine Division von 100 % mit 4,5 zu erfolgen. In einem weiteren Schritt ist das Zwischenergebnis mit 30 % zu multiplizieren. Dies ergibt einen Mindestanteil an der Mitunternehmer*innenschaft von 6,66 %. Für den Höchstanteil erfolgt zuerst die Division von 100% mit 4,5. Anschließend wird das Ergebnis mit

⁶⁹ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 3 (9) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

150 % multipliziert. Dies ergibt einen Höchstanteil von 33,33 % an der Mitunternehmer*innenschaft.

Für alle Mitunternehmer*innen besteht die Verpflichtung zur persönlichen Berufsausübung in der Gruppenpraxis. Darüber hinaus ist es gem. § 3 (8) Ges. Ver. OÖ keinem*r Arzt*Ärztin gestattet, Mitunternehmer*in in mehr als einer Vertragsgruppenpraxis zu sein. Die einzige Ausnahme betrifft Mitunternehmer*innen, deren Anteil keiner ganzen Kassenplanstelle entspricht.

Bei der Vertragsgruppenpraxis erfolgt die Übertragung der Abrechnungsberechtigungen, die zuvor den Einzelvertragsärzt*innen zustanden, auf die Gruppenpraxis. Die medizinische Leistungserbringung und -abrechnung obliegt ausschließlich den Mitunternehmer*innen, die die Abrechnungsberechtigungen besitzen. Die Abrechnung erfolgt durch die OG, wodurch die Honorare direkt an diese bezahlt werden.⁷⁰

Freie Vertragsgruppenpraxisstellen werden in Abstimmung zwischen der ÄK und der ÖGK ausgeschrieben. Dabei werden Informationen zum Modell der Gruppenpraxis, dem Versorgungsbedarf und den wesentlichen Bedingungen der Zusammenarbeit angegeben, wie z.B. der zu erwartende Anteil an der Mitunternehmer*innenschaft und vereinbarte Zusatzinformationen.⁷¹

Diese genannten Bestimmungen gelten für alle vier zugelassenen Modelle der Gruppenpraxis in OÖ. Dennoch sind für jedes Modell Besonderheiten hinsichtlich der Voraussetzungen für die Gründung und die Auswahl der eintretenden Mitunternehmer*innen zu beachten, die ebenfalls im Gesamtvertrag geregelt sind. Diese Besonderheiten werden in den folgenden Kapiteln für jedes Modell im Einzelnen erläutert.

⁷⁰ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 35 (7) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

⁷¹ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 4 (7) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

3.2.1. Modell 1: Zusammenlegung von zwei Kassenstellen

Die Voraussetzung für das Modell 1 ist, dass sich Ärzte*Ärztinnen derselben Fachrichtung freiwillig zusammenschließen.⁷² Der Einzelvertrag wird bei diesem Modell grundsätzlich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Nur in besonderen Fällen kann die Laufzeit begrenzt werden.⁷³

Gem. § 3 (1) Ges. Ver. OÖ ist bei der Gründung der Gruppenpraxis an einem Standort zu beachten, dass diese in Form einer OG oder GmbH zulässig ist. Dabei ist diese

- zwischen zumindest zwei Vertragsärzt*innen und/oder
- zwischen Mitunternehmer*innen bereits bestehender Gruppenpraxen derselben Fachrichtung oder
- mit den laut Ausschreibung ausgewählten Bewerber*innen

zu errichten.

Beim Modell 1 sind Vorgaben für die Mindest- und Maximalanzahl von Kassenplanstellen und Ärzt*innen in der Praxis zu beachten. Als Richtwerte werden mindestens 2 bis höchstens 8 Kassenplanstellen und mindestens 2 bis höchstens 16 Ärzte*Ärztinnen pro Gruppenpraxis angeführt. Zusätzlich müssen die Gründer*innen einen Antrag bei der ÖGK auf Abschluss des Einzelvertrags mit der Mitunternehmer*innenschaft stellen.

Fortführend ist in der Ges. Ver. OÖ auch die Verfahrensweise bei der Auswahl von Mitunternehmer*innen, z.B. im Falle eines Anteilverkaufs, geregelt. Die Auswahl dieser erfordert das Einvernehmen zwischen der ÄK und der ÖGK. Wird beim Modell 1 die nachträgliche Aufnahme von Mitunternehmer*innen erwogen, obliegt dem*der Seniorpartner*in die Entscheidung einen*eine Mediziner*in aus den vier erstgereihten Kandidaten des Bewerber*innenteams zu wählen. Diese Entscheidung darf nicht von einer überhöhten Zahlung für den übertragenen Praxisanteil oder anderen Gegenleistungen abhängig gemacht werden. Ist im Bewerbungsteam der*die Ehepartner*in des*der bestehenden Arztes*Ärztin vertreten, kann diese*r ausgewählt werden, auch wenn dieser*diese nicht zu den vier erstgereihten Kandidaten zählt.⁷⁴

In jedem Fall ist eine Person, die aus dem Auswahlverfahren hervorgegangen ist, für die Übertragung der Mitunternehmer*innenrechte auszuwählen. Werden die Bewerber*innen abgelehnt, kann die Praxis von den bestehenden Ärzt*innen alleine im bisherigen Ausmaß weitergeführt werden. Jedoch geht die Möglichkeit zur Nachbesetzung der betreffenden Position und der dieser zugeordneten Kassenplanstelle verloren.⁷⁵

⁷² Vgl. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2024), Onlinequelle [25.04.2024], S. 2.

⁷³ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 9 (4) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

⁷⁴ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 5 (2) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

⁷⁵ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 5 (2) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

Zur Klärung der Begriffe Senior- und Juniorpartner*in. Bei diesem Modell gilt: Seniorpartner*innen sind die Mitunternehmer*innen, die Kassenplanstellen in die Gruppenpraxis eingebracht haben. Beim Modell 1 sind dies insbesondere die Gründungsmitunternehmer*innen der originären Gruppenpraxis, die Anteile an der Mitunternehmer*innenschaft im Umfang einer vollen Kassenstelle übernehmen. Subsidiär werden auch jene Gründungsmitunternehmer*innen, die im Ausschreibungsverfahren die meisten Punkte erreichten, als Seniorpartner*innen betrachtet. Es ist zu beachten, dass die Anzahl der Seniorpartner*innen von der Anzahl der vollen Kassenstellen in der Praxis abhängt. Die übrigen Mitunternehmer*innen in der Gruppenpraxis werden als Juniorpartner*innen bezeichnet.⁷⁶

3.2.2. Modell 2: Bruchstellen-Praxis

Die Errichtung einer Gruppenpraxis nach dem Modell 2 kann entweder durch eine originäre Gründung oder durch die Erweiterung einer bestehenden vertragsärztlichen Stelle an einem oder mehreren Standorten erfolgen. Die Voraussetzung für die Gründung einer Vertragsgruppenpraxis gemäß Modell 2 ist, dass die ÖGK und ÄK einen Mehrbedarf auf Grundlage der vertragsärztlichen Stellenplanung feststellen und dieser Mehrbedarf zwischen 0,3 und 0,7 Anteilen einer ganzen Kassenstelle liegt. Wenn der ermittelte Mehrbedarf unter 0,3 liegt, ist die Errichtung einer Gruppenpraxis nach diesem Modell nicht möglich. Bei einem Mehrbedarf, der über 0,7 hinausgeht, erfordert dies die Schaffung einer zusätzlichen vollen Stelle, die wiederum nicht in das Modell der Bruchstellen-Gruppenpraxis fällt.⁷⁷

Die Laufzeit der Bruchstellen-Praxis ist im Gegensatz zum Modell 1 begrenzt. Die Vertragsgruppenpraxis bei Ärzt*innen in der Allgemeinmedizin wird in jenem Quartal beendet, in dem der*die Seniorpartner*in das 70. Lebensjahr vollendet.⁷⁸ Bereits bei der Ausschreibung der Gruppenpraxis ist der Zeitraum, in dem die Ordination betrieben wird, bekanntzugeben. Nach Ablauf dieses Zeitraums wird die Gruppenpraxis zu dem bekanntgegebenen Endzeitpunkt aufgelöst und die Praxis verliert den Kassenvertrag. Der Einzelkassenvertrag des*der Seniorpartners*Seniorpartnerin lebt grundsätzlich wieder auf. Eine Übertragung des Einzelkassenvertrags von Seniorpartner*innen an Juniorpartner*innen ist nicht möglich.⁷⁹ Dieser geht automatisch auf die Seniorpartner*innen zurück, wobei er erlischt, wenn die vertragsärztliche Tätigkeit nach Beendigung der Gruppenpraxis nicht mehr ausgeübt wird. Wenn der Wunsch besteht, den Vertrag weiterzugeben, ist dies nur durch die Ausschreibung einer Gruppenpraxis nach dem Modell 4 möglich.⁸⁰

⁷⁶ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 2 (3) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

⁷⁷ Vgl. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2024a), Onlinequelle [25.04.2024], S. 3 i.V.m. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 3 (2) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

⁷⁸ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 3 (2) b) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

⁷⁹ Vgl. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2024a), Onlinequelle [25.04.2024], S. 4.

⁸⁰ Vgl. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2024a), Onlinequelle [25.04.2024], S. 11 f.

Hinsichtlich der Rechtsformmöglichkeiten gelten die gleichen Bestimmungen wie bei Modell 1.⁸¹

Für die Erweiterung einer bestehenden Gruppenpraxis nach dem Modell 2 sind zusätzliche Anforderungen zu berücksichtigen. Diese umfassen eine Erklärung seitens des*der Kassenstelleninhabers*Kassenstelleninhaberin, in der er*sie sich dazu bereit erklärt, mit dem*der nach den Vorschriften des Gesamtvertrags ausgewählten Bewerber*in eine OG oder GmbH für einen festgelegten Zeitraum zu gründen. Fortführend ist das Einverständnis des*der Stelleninhabers*Stelleninhaberin erforderlich, dass sein*ihr Einzelvertrag während der Laufzeit des Einzelvertrags mit der Gruppenpraxis ruht, und im Falle, dass er*sie nach dem Ende der Gruppenpraxis den vertragsärztlichen Beruf nicht mehr ausübt, dieser Vertrag erlischt.⁸²

Im Bereich der Allgemeinmedizin gibt es eine ergänzende Voraussetzung gem. § 3 (2) c) Ges. Ver. OÖ, welche festlegt, dass die Einwohner*innenzahl in der politischen Gemeinde, in der der Sitz der Gruppenpraxis nach Modell 2 geplant ist, 10.000 nicht überschreiten darf. Es ist möglich, von dieser Anforderung abzuweichen, sofern die ÖGK und ÄK in beiderseitigem Einvernehmen einer Abweichung zustimmen.

In Bezug auf die Auswahl der Ärzte*Ärztinnen für die Vertragsgruppenpraxis nach Modell 2 bzw. im Falle eines Anteilverkaufs erfolgt das Verfahren in gleicher Weise wie beim Modell 1.⁸³

Die Ges. Ver. OÖ definiert in § 2 (3) Gründer*innen der originären Bruchstellen-Praxis oder Mitunternehmer*innen einer Gruppenpraxis zur Nachfolge nach Modell 2, die im Ausschreibungsverfahren die höchste Punktzahl erreicht haben, als Seniorpartner*innen. Die übrigen Mitunternehmer*innen werden als Juniorpartner*innen bezeichnet.

3.2.3. Modell 3: Job-Sharing-Praxis

Die Errichtung einer Vertragsgruppenpraxis nach Modell 3 kann originär oder auf Antrag von Vertragsärzt*innen erfolgen. Beim Job-Sharing-Modell teilen sich die Mitunternehmer*innen eine volle Kassenplanstelle an einem oder mehreren Standorten. Für alle Kassenvertragsärzte*Kassenvertragsärztinnen besteht die Möglichkeit, ihren bestehenden Kassenvertrag mit anderen Ärzt*innen zu teilen, wobei das Verhältnis der Teilung nicht 50:50 betragen muss. Stattdessen kann dies individuell im Antrag festgelegt werden. Dabei ist zu beachten, dass der Anteil der Juniorpartner*innen bei mindestens 30 % liegen muss. Da die Entscheidung zur Teilung des Kassenvertrags dem*der jeweiligen Arzt*Ärztin obliegt, bedarf es keiner Zustimmung der ÖGK oder ÄK. Dennoch ist die Einreichung eines Antrags zur Gründung erforderlich, um die Einhaltung der gesamtvertraglichen Regelungen sicherzustellen.⁸⁴

⁸¹ S. Kap. 3.2.1. Modell 1: Zusammenlegung von zwei Kassenstellen, S. 32.

⁸² S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 3 (2) d) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

⁸³ S. Kap. 3.2.1. Modell 1: Zusammenlegung von zwei Kassenstellen, S. 32.

⁸⁴ Vgl. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2024b), Onlinequelle [25.04.2024], S. 2.

Hinsichtlich der Laufzeit von Job-Sharing-Praxen gelten die gleichen Bestimmungen wie beim Bruchstellen-Modell. Das bedeutet, dass die Vertragsgruppenpraxis im Bereich der Allgemeinmedizin zu dem im Antrag angegebenen Endzeitpunkt endet, spätestens in jenem Quartal, in dem der*die Seniorpartner*in das 70. Lebensjahr vollendet.⁸⁵ Bei Modell 3 gibt es, gleich wie bei Modell 2, keine Option, den Einzelvertrag auf Juniorpartner*innen zu übertragen. Dieser geht auf die Seniorpartner*innen zurück, wobei dieser erlischt, wenn die vertragsärztliche Tätigkeit nicht mehr ausgeübt wird. Sollte der Kassenvertrag auf Juniorpartner*innen, oder andere Ärzt*innen übertragen werden, gelten die gleichen Regelungen wie für das Bruchstellen-Modell.⁸⁶

Bei den Rechtsformmöglichkeiten gelten die gleichen Bestimmungen wie bei Modell 1 und 2.⁸⁷

Für die Errichtung einer Job-Sharing-Gruppenpraxis auf Antrag der Einzelvertragsinhaber*innen sind die gleichen Bedingungen zu erfüllen, wie im Falle der Erweiterung beim Bruchstellen-Modell. Diese Kriterien umfassen die Notwendigkeit einer Erklärung seitens des*der Stelleninhabers*Stelleninhaberin, dass dieser*diese dazu bereit ist, mit dem*der nach den Vorgaben des Gesamtvertrags ausgewählten Stellenbewerber*in für eine festgelegte Dauer eine OG oder GmbH zu führen. Zusätzlich muss ebenfalls die Zustimmung der Seniorpartner*innen vorliegen, dass der Einzelvertrag während der Laufzeit der Vertragsgruppenpraxis ruht und im Falle, dass der vertragsärztliche Beruf nach Beendigung der Praxis nicht mehr ausgeübt wird, erlischt.⁸⁸

Hinsichtlich der Auswahl der Ärzte*Ärztinnen, mit denen die Kassenstelle geteilt werden soll, erfolgt das Verfahren in gleicher Weise wie bei den Modellen 1 und 2.⁸⁹

Die Definition der Senior- und Juniorpartner*innen in diesem Modell entspricht der beschriebenen Definition im Bruchstellen-Modell.⁹⁰

⁸⁵ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 3 (3) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

⁸⁶ Vgl. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2024b), Onlinequelle [25.04.2024]. S. 3.

⁸⁷ S. Kap. 3.2.1. Modell 1: Zusammenlegung von zwei Kassenstellen, S. 32; S. Kap. 3.2.2. Modell 2: Bruchstellen-Praxis, S. 34.

⁸⁸ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 3 (3) b) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

⁸⁹ S. Kap. 3.2.1. Modell 1: Zusammenlegung von zwei Kassenstellen, S. 32; S. Kap. 3.2.2. Modell 2: Bruchstellen-Praxis, S. 34.

⁹⁰ S. Kap. 3.2.2. Modell 2: Bruchstellen-Praxis, S. 34.

3.2.4. Modell 4: Nachfolgepraxis

Die Nachfolgepraxis dient der Unternehmensübergabe einer Vertragspraxis. Mit der Durchführung können verschiedene Ziele verfolgt werden. So werden z.B. Möglichkeiten für Jung-Ärzte*Jung-Ärztinnen geschaffen, in einer Ordination zu praktizieren, wodurch die Kosten für die Gründung einer eigenen Praxis vermieden werden. Fortführend kann für Vertragsärzte*Vertragsärztinnen kurz vor der Pensionierung oder freiwilligen Vertragsbeendigung durch die Gründung der Nachfolgepraxis eine Reduktion der Arbeitszeiten erreicht werden. Auch besteht dadurch für einen*eine Vertragsarzt*Vertragsärztin die Option, die eigene Praxis gegen Entgelt zu übertragen, wodurch Anreize geschaffen werden, bis zum Ende der vertragsärztlichen Tätigkeit in die Praxis zu investieren.⁹¹

Die Nachfolgepraxis bedeutet, dass der*die bisherige Kassenstelleninhaber*in für einen Zeitraum von mindestens drei Monaten bis maximal drei Jahren gemeinsam mit einem*einer neuen Juniorpartner*in eine Gruppenpraxis betreibt. Nach Ablauf dieses Zeitraums scheidet der*die Seniorpartner*in aus und der*die Juniorpartner*in führt die Praxis mit Kassenvertrag eigenständig weiter. Es liegt im Ermessen des*der bisherigen Kassenarztes*Kassenärztin, ob er*sie sich für dieses Modell entscheidet oder nicht. Dennoch kann die ÖGK und die ÄK entscheiden, dass die Stelle nicht nachbesetzt wird. Dies bedeutet, dass kein Anspruch auf dieses Modell besteht.⁹² Das Ende der Vertragsgruppenpraxis ist spätestens das Ende des Quartals, in welchem der*die Seniorpartner*in das 70. Lebensjahr vollendet.⁹³

Im Unterschied zu den anderen drei Modellen kann die Nachfolgepraxis ausschließlich als OG geführt werden. Eine Ausnahme gibt es bezüglich der Fortführung der Modelle 2 und 3, die bereits zuvor als GmbH geführt wurden. Wenn alle Mitunternehmer*innen im Antrag ihre Zustimmung dazu geben, kann diese in der Form der GmbH weitergeführt werden.

Zur Durchführung des Modells ist ein Antrag auf Bewilligung bei der ÄK und ÖGK einzureichen und gem. § 3 (4) Ges. Ver. OÖ sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen: Im Antrag ist die Dauer zwischen drei Monaten und drei Jahren vor der geplanten Zurücklegung des Einzelvertrags anzugeben. Zum Zeitpunkt der Antragstellung sind vom*von der Seniorpartner*in die Einzelverträge mit den Krankenversicherungsträgern zum vorgesehenen Endzeitpunkt der Nachfolgepraxis zu kündigen. Darüber hinaus ist es erforderlich, wie bei Modell 2 und 3, eine Erklärung über die Ruhestellung des Einzelvertrags während der Laufzeit der Nachfolgepraxis und die etwaige Erlöschung, abzugeben. Zudem muss im Antrag erklärt werden, dass die Auswahl der Partner*innen nach dem im Gesamtvertrag geregelten Verfahren erfolgt.

⁹¹ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 2 (2) d) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

⁹² Vgl. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2024c), Onlinequelle [25.04.2024], S. 2.

⁹³ S. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 3 (4) d) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

In Bezug auf die Auswahl der Partner*innen für die Nachfolgepraxis gelten spezielle Vorschriften. Wenn der Antrag für das Modell 4 von der ÖGK und ÄK bewilligt wird, wird eine Stellenausschreibung nach der gültigen Punkteliste durchgeführt. Es besteht die Verpflichtung, den*die erstgereihten*erstgereichte Kandidaten*Kandidatin als zukünftigen*zukünftige Mitunternehmer*in zu wählen. Gem. § 5 (2) b) Ges. Ver. OÖ haben die Seniorpartner*innen bei besonders schwerwiegenden Einwänden gegen den Erstgereihten ein Vetorecht. Als schwerwiegend gelten beispielsweise eine gerichtliche Auseinandersetzung mit dem*der Bewerber*in oder dessen Zahlungsunfähigkeit. Dieses Vetorecht ist binnen 14 Tagen nach Mitteilung des Ausschreibungsergebnisses der Kammer gegenüber dieser geltend zu machen. Über das erhobene Veto entscheidet eine von der Kammer eingerichtete und von der Kammer und der Kasse besetzte Hearingkommission. Die Ablehnungsgründe werden nur bei Stimmenmehrheit als gerechtfertigt angesehen. Werden die Einwände nicht akzeptiert, kann die Nachfolgepraxis vom*von der Seniorpartner*in alleine weitergeführt werden, wobei jeglicher Anspruch auf eine Nachfolge-Praxis verloren geht. Wurden die Ablehnungsgründe anerkannt, ist der*die nächstgereichte Bewerber*in, als zukünftiger*zukünftige Mitunternehmer*in zu wählen.⁹⁴

Für die Abwicklung des Anteilverkaufs ist es von Relevanz, die Gruppenpraxis dem entsprechenden Modell zuzuordnen. Dazu wurden in einem ersten Schritt die allgemeinen Rahmenbedingungen, die für alle vier Modelle gleich gelten, strukturiert in einer Tabelle aufgelistet.⁹⁵ In einem nächsten Schritt wurden die speziellen Vorschriften je nach Modell übersichtlich gegenübergestellt.⁹⁶

3.3. Darstellung der Phase 1 im Netzplan

Die Phase 1 in der Abwicklung des Anteilverkaufs bildet die Analyse der rechtlichen Anforderungen und Organisationsstrukturen. Dabei ist zu klären, ob im konkreten Fall eine Gruppenpraxis, oder eine andere Form der kooperativen ärztlichen Zusammenarbeit vorliegt. Im AP 1.1 ist dazu eine Abgrenzung der Gruppenpraxis zu den anderen Formen der Zusammenarbeit vorzunehmen. Wurde abgeklärt, ob im konkreten Fall eine Gruppenpraxis vorliegt, ist in weiterer Folge die Zuordnung der Gruppenpraxis in das entsprechende Modell der ÄK von Relevanz. Die Relevanz ist damit zu begründen, dass Unterschiede in der Organisation, im Auswahlverfahren der neuen Mitunternehmer*innen und bei der Bewertung der Gruppenpraxis je nach Modell bei der Abwicklung eines Mitunternehmer*innenwechsels bestehen. Die Einordnung der vorliegenden

⁹⁴ Vgl. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2024c), Onlinequelle [25.04.2024], S. 3 ff i.V.m. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2023): § 5 (2) b) Ges. Ver. OÖ i.d.F. 25.05.2023.

⁹⁵ S. Anhang II: Rahmenbedingungen für die vier Modelle der Gruppenpraxis, S. 160.

⁹⁶ S. Anhang II: Rahmenbedingungen für die vier Modelle der Gruppenpraxis, S. 161 f.

Gruppenpraxis in das entsprechende Modell bildet das AP 1.2. Diese zwei AP dienen zur Durchführung der Phase 1 des PSP und lassen sich wie folgt grafisch darstellen:

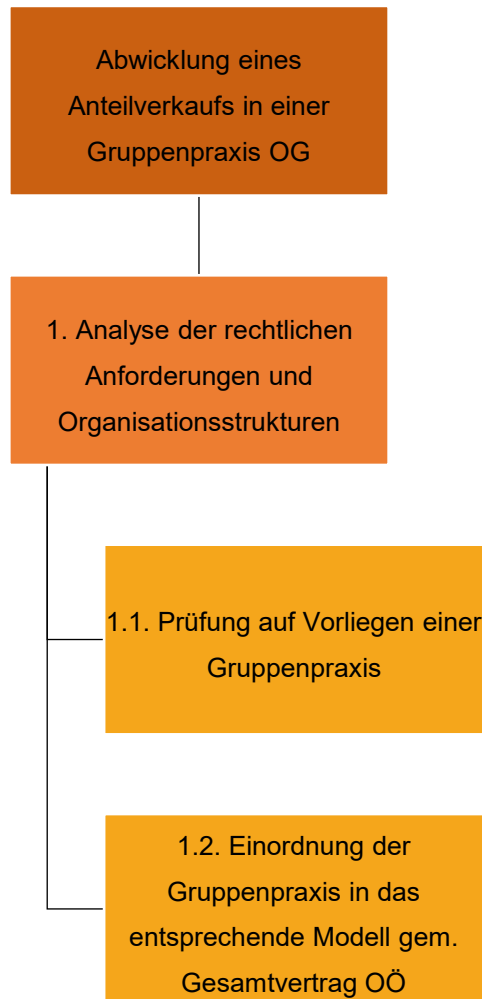


Abbildung 5: Phase 1 im PSP,
Quelle: eigene Darstellung.

Um die Gründe, Ziele, Vorgehensweise, Verantwortlichkeiten und benötigten Unterlagen dieser AP darzustellen, werden die W-Fragen des Projekts auf die AP-Ebene heruntergebrochen. Damit der Netzplan erstellt werden kann, ist es notwendig die AP in Vorgängen darzustellen. Dazu werden diese mit zeitlichen Fristen hinterlegt. Für die Erarbeitung des Netzplans ist zu beachten, dass die frühesten Anfangszeitpunkte, sowie eine geplante Dauer bereits angegeben werden können. Die frühesten Endzeitpunkte der AP werden anhand der Vorwärtsrechnung⁹⁷ berechnet, indem die Dauer zum frühesten Anfangszeitpunkt addiert wird. Die spätesten Anfangszeitpunkte werden anhand der Rückwärtsrechnung berechnet, weshalb diese noch nicht definiert werden können. Diese werden in den folgenden Kapiteln ergänzt. Da der Zeitpunkt der Entscheidung

⁹⁷ S. Kap. 2.3. Erstellung des Netzplans, S. 14.

zum Anteilverkauf bei jedem Fall individuell ist, werden die Daten anhand von Variablen angegeben.

AP 1.1. Prüfung auf Vorliegen einer Gruppenpraxis

Das erste AP, AP 1.1. bildet die Feststellung, ob im konkreten Fall der Klient*innen eine Gruppenpraxis vorliegt oder nicht. Die Bestandteile lassen sich wie folgt darstellen:

Warum wird das AP durchgeführt?
<ul style="list-style-type: none"> - Dieses AP wird durchgeführt, um abzuklären, ob im konkreten Fall eine Gruppenpraxis vorliegt und somit der Leitfaden angewendet werden kann.
Was sind die Ziele?
<ul style="list-style-type: none"> - Das Ziel besteht darin zu bestimmen, ob im konkreten Fall der Klient*innen eine Gruppenpraxis vorliegt oder nicht.
Wie muss vorgegangen werden, damit die Ziele erreicht werden?
<ul style="list-style-type: none"> - Beantwortung der Fragen zu den Abgrenzungskriterien im Leitfaden
Wer ist am AP beteiligt?
<ul style="list-style-type: none"> - Aufbereitung der Abgrenzung: Team der Bilanzierung - Letztverantwortung und Kontrolle: Herr Mag. Kneidinger
Wann findet das AP statt?
<ul style="list-style-type: none"> - frühester Anfangszeitpunkt: Entscheidungszeitpunkt (EZP) der Ärzte*Ärztinnen zum Anteilverkauf - Dauer: Es wird eine geplante Dauer von insgesamt 7 Tagen (T) festgelegt, um genügend Zeit für die Abklärung von etwaigen Fragen einzuplanen. - frühester Endzeitpunkt: EZP + 7 Tage (T)
Welche Dokumente werden benötigt?
<ul style="list-style-type: none"> - ursprünglicher Gesellschaftsvertrag der bisherigen Zusammenarbeitsform - Verträge mit der ÄK

Tabelle 3: Bestandteile des AP 1.1.,
Quelle: eigene Darstellung.

Für die Erarbeitung des AP 1.1. wurde anhand der Abgrenzungskriterien der Gruppenpraxis zu den anderen Organisationsformen ein Fragebogen in den Leitfaden aufgenommen, der im Anhang dargestellt ist.⁹⁸ Die Informationen sind dem ursprünglichen Gesellschaftsvertrag der Ordination zu entnehmen. Anhand der Beantwortung der Fragen wird im Leitfaden automatisch geprüft, ob eine Gruppenpraxis vorliegt oder nicht. Ist das AP 1.1. vollständig abgeschlossen, wird mit dem AP 1.2. begonnen, der Zuordnung der Gruppenpraxis in das entsprechende Modell der ÄK.

1.2. Einordnung der Gruppenpraxis in das entsprechende Modell gem. Gesamtvertrag OÖ

Das AP 1.2. dient zur Einordnung der Gruppenpraxis in das entsprechende Modell gem. Ges. Ver. OÖ. Die Bestandteile lassen sich wie folgt darstellen:

Warum wird das AP durchgeführt?
<ul style="list-style-type: none"> - Dieses AP wird durchgeführt, um abzuklären, in welches Modell der ÄK die vorliegende Gruppenpraxis einzuordnen ist.
Was sind die Ziele?
<ul style="list-style-type: none"> - Das Ziel besteht darin, zu bestimmen, ob für die weitere Vorgehensweise die Bestimmungen für Modell 1, 2, 3, oder 4 anzuwenden sind.
Wie muss vorgegangen werden, damit die Ziele erreicht werden?
<ul style="list-style-type: none"> - Beantwortung der Fragen im Leitfaden
Wer ist am AP beteiligt?
<ul style="list-style-type: none"> - Aufbereitung der Einordnung der Gruppenpraxis: Team der Bilanzierung - Letztverantwortung und Kontrolle: Herr Mag. Kneidinger
Wann findet das AP statt?
<ul style="list-style-type: none"> - frühester Anfangszeitpunkt: Mit dem Endzeitpunkt des AP 1.1., EZP + 7 T - Dauer: Es wird eine geplante Dauer von insgesamt 7 T festgelegt, um genügend Zeit für die Abklärung von etwaigen Fragen einzuplanen. - frühester Endzeitpunkt: EZP + 14 T

⁹⁸ S. Anhang I: Abgrenzung der Berufsausübungsgemeinschaft zu anderen Zusammenarbeitsformen, S. 159.

Welche Dokumente werden benötigt?
- ursprünglicher Gesellschaftsvertrag der bisherigen Zusammenarbeitsform
- Verträge mit der ÄK

Tabelle 4: Bestandteile des AP 1.2.,
Quelle: eigene Darstellung.

Für die Erarbeitung des AP 1.2. wurde anhand der Unterscheidungsmerkmale der vier Modelle ein kurzer Fragebogen in den Leitfaden aufgenommen. Anhand der Beantwortung der Fragen wird im Leitfaden automatisch analysiert, in welches Modell die Gruppenpraxis einzuordnen ist. Der Fragebogen wird im Anhang dargestellt.⁹⁹ Steht fest, in welches Modell die vorliegende Gruppenpraxis einzuordnen ist, ist die erste Phase der Abwicklung des Anteilverkaufs in einer Gruppenpraxis OG abgeschlossen.

Bei der grafischen Erarbeitung des Netzplans wird auf die Grundlagen aus dem Projektmanagement¹⁰⁰ zurückgegriffen. Es erfolgt eine leicht modifizierte Anwendung der Anordnungsbeziehungen¹⁰¹. Die Normalfolge¹⁰² wird unverändert für zwei Arbeitsschritte, die nacheinander zu erledigen sind, verwendet. Wenn zwei AP untereinander dargestellt und mit einem zentrierten, vertikalen Pfeil verbunden sind, bedeutet dies im Leitfaden, dass diese parallel zu bearbeiten sind. Der zentrierte Pfeil stellt dabei eine Kombination aus der Anfangs- und Endfolge¹⁰³ dar. Dies bedeutet, es wird mit beiden AP zum gleichen Zeitpunkt begonnen. Erst wenn beide AP abgeschlossen sind, kann zum nächsten AP übergegangen werden. Diese Ausführungen gelten für den gesamten Netzplan, der in den Folgekapiteln konzipiert wird. Die grafische Darstellung der Phase 1 im Netzplan ist wie folgt, wobei die spätesten Anfangs- und Endzeitpunkte, wie zuvor beschrieben, noch leer bleiben.

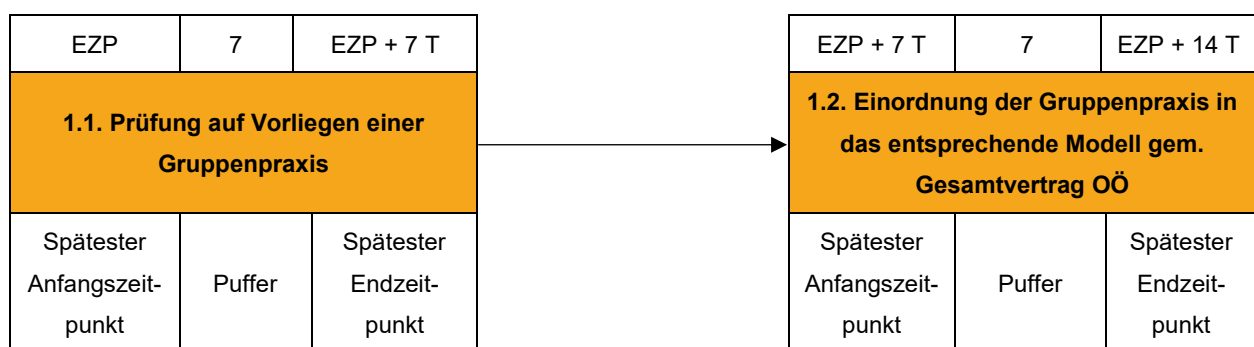


Abbildung 6: Phase 1 im Netzplan,
Quelle: eigene Darstellung.

⁹⁹ S. Anhang II: Rahmenbedingungen für die vier Modelle der Gruppenpraxis, S. 163.

¹⁰⁰ S. Kap. 2.3. Erstellung des Netzplans, S. 12 ff.

¹⁰¹ S. Kap. 2.3. Erstellung des Netzplans, S. 13.

¹⁰² S. Kap. 2.3. Erstellung des Netzplans, S. 13.

¹⁰³ S. Kap. 2.3. Erstellung des Netzplans, S. 13.

4. Bewertung der ärztlichen Gruppenpraxis OG

Die Gründe für die Entscheidung zur Übertragung eines Anteils an einer Gruppenpraxis sind vielfältig. Beispiele dafür sind die bevorstehende Pensionierung, eine Veränderung der Lebensumstände, Umstrukturierungen, finanzielle Gründe oder ein Konflikt unter Partner*innen.¹⁰⁴

Der Veräußerungsprozess eines Mitunternehmer*innenanteils in einer Gruppenpraxis OG rückt neben wirtschaftlichen auch rechtliche Aspekte in den Fokus. Die Herausforderung in der Beratung der Mediziner*innen besteht darin, neben den betriebswirtschaftlichen und gesellschaftsrechtlichen Aspekten auch die Anforderungen aus den Gesamtverträgen der jeweiligen Bundesländer zu berücksichtigen. Ein Verständnis der maßgebenden rechtlichen Rahmenbedingungen ist von Bedeutung, um den Prozess des Mitunternehmer*innenwechsels erfolgreich und effizient zu gestalten.

Der Mitunternehmer*innenwechsel in einer bestehenden Gruppenpraxis OG initiiert einem anteilmäßigen Praxisverkauf. Die Herausforderung bei der anteilmäßigen Veräußerung einer Ordination liegt in der höchstpersönlichen Natur des Unternehmenswerts. Dies bedeutet, dass der Verkaufsgegenstand nicht ausschließlich auf materielle Aspekte beschränkt ist, sondern vielmehr aus den Möglichkeiten des*der neuen Mitunternehmers*Mitunternehmerin besteht, das Vertrauensverhältnis der Patient*innen in die Praxis aufrechtzuerhalten.¹⁰⁵

Im folgenden Kapitel wird ein Überblick über die allgemein geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen für Mitunternehmer*innenwechsel in Personengesellschaften gem. dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) geboten. Zusätzlich werden die Anforderungen und Bestimmungen für den Anteilverkauf gem. Ges. Ver. OÖ dargelegt. Anschließend werden die Anlässe sowie die allgemein geltenden Grundsätze bei der Bewertung einer Gruppenpraxis erläutert. Fortführend wird die theoretische Vorgehensweise bei der Bewertung einer ärztlichen Ordination erklärt und der Fokus auf die Berechnung des Substanz- und Firmenwerts gelegt. Für die Berechnung des Gesamtpraxiswerts bzw. der Ablöse für die zum Verkauf stehenden Anteile gibt die Ges. Ver. OÖ ein verbindliches Bewertungsschema je Modell der Gruppenpraxis vor. Es wird analysiert, wie der Gesamtvertrag OÖ die Bewertung von Gruppenpraxen regelt und wie diese Vorgaben effizient im Leitfaden angewendet werden können.

¹⁰⁴ Vgl. WIEDENBAUER (2016) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/KANDUTH-KRISTEN (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 186.

¹⁰⁵ Vgl. LINDENAU/SPILLER (2008), S. 28.

4.1. Rahmenbedingungen für die Bewertung im Zuge eines Anteilverkaufs

Gesellschafts- und sozialversicherungsrechtliche Rahmenbedingungen

Unter Mitunternehmer*innenwechsel bei Personengesellschaften wird die Übertragung von Anteilen, die Aufnahme eines*einer neuen Mitunternehmers*Mitunternehmerin sowie das Ausscheiden eines*einer bestehenden Mitunternehmers*Mitunternehmerin verstanden. Bei der Übertragung tritt eine andere Person an die Stelle eines*einer bestehenden Mitunternehmers*Mitunternehmerin. Bei der Aufnahme wird zusätzlich ein*e Mitunternehmer*in aufgenommen, ohne dass zugleich jemand ausscheidet. Das Ausscheiden beschreibt die Situation, dass ein*e Mitunternehmer*in die Personengesellschaft verlässt, ohne dass jemand eintritt.¹⁰⁶ Im Rahmen dieser Arbeit wird ausschließlich auf die Übertragung von Anteilen in der Gruppenpraxis OG eingegangen.

Die Rechte und Pflichten der Mitunternehmer*innen gegenüber der Gruppenpraxis ergeben sich aus dem Gesellschaftsvertrag. Dazu enthält das UGB entsprechende Regelungen für Personengesellschaften. Veränderungen in der Mitunternehmer*innenstruktur sind grundsätzlich nur unter Zustimmung aller Mitunternehmer*innen möglich, wobei dies eine Änderung des Gesellschaftsvertrags mit sich bringt. Im Falle des Mitunternehmer*innenwechsels kann die Mitunternehmer*innenstellung auf eine dritte Person übertragen werden, wenn alle Mitunternehmer*innen zustimmen und dies im ursprünglichen Gesellschaftsvertrag vereinbart wurde.¹⁰⁷ In diesem Fall hat der Ausscheidende keine Ansprüche gegen die Mitunternehmer*innenschaft in Bezug auf Abfindung und Schuldenfreistellung. Vielmehr ist dieser Anspruch zwischen dem*der Ausscheidenden und dem*der Eintretenden zu vereinbaren. Der Eintritt neuer Mitunternehmer*innen erfolgt im Normalfall durch einen Aufnahmevertrag. Dabei wird dem*der neuen Mitunternehmer*in Gesamthandseigentum übertragen, es wächst ihm*ihr ein Vermögensanteil zu und die Beteiligung am Gewinn bzw. Verlust wird neu vereinbart. Dies bedeutet auch, dass der*die neue Mitunternehmer*in für bisherige Verbindlichkeiten unbeschränkt haftet. Die Haftung wird mit der Eintragung ins Firmenbuch wirksam.¹⁰⁸

Neben den Bestimmungen für Personengesellschaften aus dem Gesellschaftsrecht sind die Regelungen für Gruppenpraxen aus dem Gesamtvertrag einzuhalten. In den ärztlichen Bestimmungen ist der Mitunternehmer*innenwechsel nicht erwähnt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass sich die Bestimmungen auf die öffentliche Versorgung und die öffentlich-rechtliche Zulassung von Gruppenpraxen konzentriert. Es spielt keine Rolle, welcher*welche Arzt*Ärztin die

¹⁰⁶ Vgl. WIEDENBAUER (2016) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/KANDUTH-KRISTEN (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 183.

¹⁰⁷ Vgl. WIEDENBAUER (2016) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/KANDUTH-KRISTEN (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 186; Vgl. FRITZ (2007), Onlinequelle [25.04.2024], S. 430 f.

¹⁰⁸ Vgl. WIEDENBAUER (2016) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/KANDUTH-KRISTEN (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 187; Vgl. FRITZ (2007), Onlinequelle [25.04.2024], S. 430 f.

Tätigkeit ausübt. Für die Gründung einer Gruppenpraxis ist grundsätzlich die Eintragung ins Firmenbuch und die Zulassung gem. § 52 b ÄrzteG durch die ÄK erforderlich. Mitunternehmer*innenwechsel, bei denen das Leistungsangebot der Gruppenpraxis nicht wesentlich verändert wird, sind hingegen nicht von den Zulassungsverfahren nach § 52 b ÄrzteG umfasst, da die Eintragung und Zulassung bereits in der Vergangenheit erfolgten. Davon ist auszugehen, wenn Ärzte*Ärztinnen durch andere Ärzte*Ärztinnen, die bereits einen Einzelvertrag mit der ÖGK haben, vom gleichen Fachgebiet ersetzt werden, da sich das fachliche medizinische Leistungsspektrum nicht verändert. Der Mitunternehmer*innenwechsel ist aber dennoch in der Ärzteliste zu vermerken. Erfolgt eine wesentliche Änderung des Leistungsspektrums, ist der Ausschuss der Landesgesundheitsplattform, welche aus Land, ÖGK und ÄK besteht, damit zu befassen.¹⁰⁹

Ist kein Zulassungsverfahren notwendig, sind ausschließlich die kassenrechtlichen Vorgaben zu berücksichtigen. Der Mitunternehmer*innenwechsel ist durch die Gruppenpraxis an die ÄK anzuzeigen. Von den Sozialversicherungsträgern wird der frei gewordene Anteil an der Gruppenpraxis ausgeschrieben und das Auswahlverfahren der Partner*innen erfolgt.¹¹⁰ Wurde die Auswahl getroffen, wird der Mitunternehmer*innenwechsel ins Firmenbuch und die Ärzteliste eingetragen.¹¹¹

Zusammengefasst bedeuten diese Regelungen, dass bei Vertragsgruppenpraxen eine Vielzahl an rechtlichen Grundsätzen bei der Abwicklung von Mitunternehmer*innenwechsel zu beachten ist. Der Einstieg in die Gruppenpraxis kann nur erfolgen, wenn das sozialversicherungsrechtliche Ausschreibungs- und Bewerbungsverfahren von den Vertragsärzt*innen durchlaufen wurde. Die freie Aufnahme von Mitunternehmer*innen oder ein freier Verkauf von Praxisanteilen sind unzulässig.¹¹²

Bewertung im Rahmen der Anteilübertragung

Das Erfordernis einer Praxisbewertung wird aus verschiedenen Anlässen initiiert. Zu diesen zählen beispielsweise der Erwerb und die Veräußerung einer Praxis oder eines Praxisanteils, der Ein- und Austritt von Mitunternehmer*innen in Personengesellschaften, die Veränderung von Beteiligungsverhältnissen in einer Gemeinschaftspraxis, die Auflösung von Kooperationen sowie Erbfälle.¹¹³ In Bezug auf diese Arbeit wird ersichtlich, dass der Mitunternehmer*innenwechsel in einer bestehenden Gruppenpraxis OG einen anteilmäßigen Praxisverkauf initiiert und somit eine Praxisbewertung unumgänglich macht.

¹⁰⁹ Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 42 f.

¹¹⁰ S. Kap. 3.2.1. Modell 1: Zusammenlegung von zwei Kassenstellen, S. 32.

¹¹¹ Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 52 f.

¹¹² Vgl. HOLZGRUBER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 56.

¹¹³ Vgl. BRIDTS (2014), S. 15; Vgl. LANZ/BOLFING (2005), S. 22.

Kaufgegenstand

Die Bewertung der ärztlichen Praxis wird von der Personenbezogenheit geprägt. Obwohl es sich dabei um rein qualitative Faktoren handelt, sind diese Bestandteil des Praxiswerts, der in Geld auszudrücken ist, um den Preis für die Übernahme der Anteile des*der austretenden Mitunternehmers*Mitunternehmerin bestimmen zu können.¹¹⁴ Den Kaufgegenstand bei einem Anteilverkauf in einer Gruppenpraxis OG bildet, abgesehen vom Betriebsvermögen, nicht das fortzuführende Erwerbsgeschäft. Der Fokus liegt aufgrund der persönlichen Natur der ärztlichen Tätigkeit auf der Möglichkeit, die Praxis unter Nutzung der von den Vorgänger*innen geschaffenen Verhältnisse fortzuführen und auszubauen.¹¹⁵ Neben der Betrachtung der Praxissubstanz sind die Ertragskraft und Zukunftsaussichten in die Bewertung miteinzubeziehen.¹¹⁶ Der Praxisübernahmevertrag umfasst somit die Praxiseinrichtung und den ideellen Praxiswert. Unter dem ideellen Wert wird der wirtschaftliche Wert des Patient*innenstocks, der bereits geschaffenen Basis für den Praxisausbau und die Chance den Patient*innenstock zu erweitern und fortzuführen, verstanden. Die vertragsärztliche Zulassung, also der Einzelvertrag der Ärzte*Ärztinnen mit der ÄK ist nicht Bestandteil des Verkaufs, da dieser nicht übertragbar ist und lediglich die Gruppenpraxis den Kassenvertrag innehat.¹¹⁷

Prinzipien

Bei der Praxisbewertung sind grundlegende Prinzipien zu beachten. Die Erwerber*innen des Gruppenpraxisanteils müssen die für den ärztlichen Beruf fachlichen und persönlichen Voraussetzungen erfüllen.¹¹⁸ Darüber hinaus erfolgt in allen Fällen eine Bewertung der gesamten wirtschaftlichen Praxiseinheit. Der Wert einer Ordination wird nicht durch die isolierte Betrachtung einzelner Vermögens- und Schuldbestandteile berechnet, sondern durch die integrale Berücksichtigung aller Werte. Daher findet stets eine Gesamtbewertung der Gruppenpraxis statt.¹¹⁹ Für den Verkauf von Mitunternehmer*innenanteilen wird der ermittelte Gesamtwert entsprechend den Beteiligungsverhältnissen auf die Mitunternehmer*innen aufgeteilt.¹²⁰ Dies wird auch in der Ges. Ver. OÖ in § 6 (1) festgehalten. Demnach ist bei der Übergabe von Praxisanteilen eine Gesamtbewertung der Ordination durchzuführen. Fortführend gilt für medizinische Geräte, die Praxiseinrichtung und den immateriellen Vermögenswerten der Grundsatz der Substanzerhaltung. Der finanzielle Überschuss der ursprünglichen Praxis soll auch in Zukunft erwirtschaftet werden, weshalb die Planung der Zukunftserfolge sämtliche zur Erhaltung der Substanz erforderlichen Aufwendungen beinhalten sollte. Dies verdeutlicht, dass die Analyse der Substanz einen

¹¹⁴ Vgl. BRIDTS (2014), S. 7.

¹¹⁵ Vgl. LINDENAU/SPILLER (2008), S. 29.

¹¹⁶ Vgl. LANZ/BOLFING (2005), S. 31.

¹¹⁷ Vgl. LINDENAU/SPILLER (2008), S. 29.

¹¹⁸ Vgl. LINDENAU/SPILLER (2008), S. 28.

¹¹⁹ Vgl. BRIDTS (2014), S. 24.

¹²⁰ Vgl. BRIDTS (2014), S. 99.

unverzichtbaren Bestandteil im Bewertungsprozess darstellt.¹²¹ Bei der Bewertung gilt das Stichtagsprinzip.¹²² Dies regelt auch der Ges. Ver. OÖ. Gem. § 6 (2) erfolgt die Bewertung zeitpunktbezogen zum Zeitpunkt der Antragstellung für die Aufnahme neuer Mitunternehmer*innen.

4.2. Allgemeine Bewertung von Gruppenpraxen

Die vorangeführten Ausführungen verdeutlichen, dass der Veräußerungspreis der Anteile sowohl durch den Substanzwert, welcher sämtliche einzeln bewertbare materielle und immaterielle Werte umfasst, als auch durch den ideellen Firmenwert, repräsentierend den immateriellen Praxiswert, bestimmt wird.¹²³

Aufgrund des Grundsatzes der Betrachtung der Gesamtpraxis als Bewertungseinheit und der Relevanz der Substanz in der Bewertung eignen sich zunächst Einzelbewertungsverfahren als sogenannte Substanzwertverfahren für die Bewertung des materiellen und immateriellen Vermögens der Ordination. Der Praxiswert ergibt sich dabei zunächst aus der Summe der isoliert bewerteten Vermögensgegenstände abzüglich der isoliert betrachteten Schulden der Ordination.¹²⁴

Bei der Anwendung des Einzelbewertungsverfahrens ist die Ermittlung des Substanzwerts vorzunehmen. Dabei werden die Summe der einzelnen Vermögenswerte und Schulden zu einem festgelegten Stichtag berechnet.¹²⁵ Die Berechnung des Substanzwerts kann entweder unter der Annahme der Fortführung der Gruppenpraxis oder zum Liquidationswert erfolgen. Wird die Annahme der Fortführung getroffen, wird der errechnete Substanzwert als Reproduktionswert bezeichnet.¹²⁶ Dieser wird als die Summe aller isoliert bewerteten Vermögenswerte abzüglich der Summe aller isoliert bewerteten Schulden eines Unternehmens definiert.¹²⁷ Es wird die Vorstellung zugrunde gelegt, die Gruppenpraxis zu reproduzieren und die dabei entstehenden Kosten als Wert heranzuziehen.¹²⁸ Der Reproduktionswert stellt somit den finanziellen Betrag dar, den ein*e potenzieller*potenzielle Investor*in investieren müsste, um das Unternehmen in seiner aktuellen Form und den derzeitigen technischen Kapazitäten zu errichten.¹²⁹

¹²¹ Vgl. BRIDTS (2014), S. 26 f.

¹²² Vgl. BRIDTS (2014), S. 27.

¹²³ Vgl. LINDENAU/SPILLER (2008), S. 29.

¹²⁴ Vgl. KUHNER/MALTRY (2017), S. 317; Vgl. ERNST/SCHNEIDER/THIELEN (2012), S. 3; Vgl. LASSLESBERGER (2005), Onlinequelle [25.04.2024], S. 219.

¹²⁵ Vgl. NADVORNIK u.a. (2015), Onlinequelle [25.04.2024], S. 555; Vgl. BRIDTS (2014), S. 103.

¹²⁶ Vgl. NADVORNIK u.a. (2015), Onlinequelle [25.04.2024], S. 555; Vgl. BRIDTS (2014), S. 103 ff; Vgl. ERNST/SCHNEIDER/THIELEN (2012), S. 2.

¹²⁷ Vgl. KUHNER/MALTRY (2017), S. 48; Vgl. LANZ/BOLFING (2005), S. 61.

¹²⁸ Vgl. KUHNER/MALTRY (2017), S. 48; Vgl. BRIDTS (2014), S. 103 ff; Vgl. ERNST/SCHNEIDER/THIELEN (2012), S. 3.

¹²⁹ Vgl. NADVORNIK u.a. (2015), Onlinequelle [25.04.2024], S. 555.

Beim Substanzwert wird zwischen Vollreproduktions- und Teilreproduktionswert differenziert. Der Vollreproduktionswert als Substanzwert umfasst sämtliche materielle und immaterielle Vermögenswerte.¹³⁰ Aufgrund der Problematik der Quantifizierung von immateriellen Vermögenswerten, die nicht bilanziell ausgewiesen werden, wie z.B. der Patient*innenstock, das Image, die Organisation und das Betriebsklima wird oftmals auf den Teilreproduktionswert zurückgegriffen.¹³¹ Dieser zieht ausschließlich die selbstständig verkehrsfähigen materiellen und immateriellen Werte in die Berechnung des Substanzwerts ein.¹³²

In einer ärztlichen Praxis werden immaterielle Vermögenswerte, wie z.B. die Patient*innenbindung und die Patient*innentreue nicht bilanziell ausgewiesen. Wie bereits erläutert, ist der immaterielle Praxiswert für die Berechnung des Gesamtpraxiswerts aber von Bedeutung, weshalb eine Berechnung des Substanzwerts zu Vollreproduktionswerten erfolgen sollte.¹³³

Da die Quantifizierung der nicht bilanziell ausgewiesenen immateriellen Vermögenswerte ein Problem in der Bewertung darstellt, erscheint die Anwendung des Ertragswertverfahrens vorteilhafter als das Einzelbewertungsverfahren, um den gesamten Wert einer Ordination zu ermitteln. Dabei wird der Barwert zukünftiger Zahlungsmittelüberschüsse berechnet und abgezinst. Es geht um die Frage, wieviel künftige Mittelüberschüsse zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung wert sind.¹³⁴ Wie bereits erwähnt, kommt dem Substanzwert der ärztlichen Praxis aber eine bedeutende Rolle hinzu und die Einbeziehung in die Bewertung ist unerlässlich. Aus diesem Grund hat in einem ersten Schritt die Anwendung des Einzelbewertungsverfahrens zur Berechnung des Substanzwerts als Teilreproduktionswert zu erfolgen. Anschließend ist eine Überleitung zum Vollreproduktionswert anhand einer geeigneten Methode für die Berechnung des ideellen Werts, wie nachfolgend beschrieben, vorzunehmen.

1. Berechnung des Teilreproduktionswerts

Bewertung der einzeln bewertbaren materiellen und immateriellen Vermögenswerte

Werden die Reproduktionswerte der einzeln bewertbaren materiellen und immateriellen Vermögenswerte zu vollen tagesaktuellen Wiederbeschaffungskosten errechnet, wird vom Reproduktionsneuwert gesprochen.¹³⁵ Da bei der Bestimmung des Reproduktionswerts auf die Kosten zurückgegriffen wird, die aufgewendet werden müssten, um die Praxis in der derzeitigen Gestalt und den derzeitigen technischen Kapazitäten nachzubauen, ist dem Alter und dem technischen

¹³⁰ Vgl. KUHNER/MALTRY (2017), S. 48; Vgl. NADVORNIK u.a. (2015), Onlinequelle [25.04.2024], S. 556; Vgl. ERNST/SCHNEIDER/THIELEN (2012), S. 3 f.

¹³¹ Vgl. NADVORNIK u.a. (2015), Onlinequelle [25.04.2024], S. 556.

¹³² Vgl. KUHNER/MALTRY (2017), S. 48; Vgl. NADVORNIK u.a. (2015), Onlinequelle [25.04.2024], S. 556; Vgl. ERNST/SCHNEIDER/THIELEN (2012), S. 3 f.

¹³³ Vgl. BRIDTS (2014), S. 103; Vgl. LANZ/BOLFING (2005), S. 61.

¹³⁴ Vgl. BRIDTS (2014), S. 37.

¹³⁵ Vgl. KUHNER/MALTRY (2017), S. 48; Vgl. NADVORNIK u.a. (2015), Onlinequelle [25.04.2024], S. 556; Vgl. ERNST/SCHNEIDER/THIELEN (2012), S. 3 f.

Zustand der Vermögenswerte Rechnung zu tragen.¹³⁶ Aus diesem Grund ist es erforderlich, das Alter der Praxissubstanz in der Berechnung der Reproduktionswerte angemessen zu berücksichtigen. Dies geschieht durch die Anwendung von Abschlägen bei der isolierten Bewertung der Vermögensposten, welche sich aus dem Verhältnis der Restnutzungsdauer zur Gesamtnutzungsdauer der abnutzbaren Posten ergeben.¹³⁷ Bei Berücksichtigung von Wertminderungen erfolgt die Bewertung zu Reproduktionsaltwerten.¹³⁸

Nicht betriebsnotwendiges Vermögen

Nicht betriebsnotwendiges Vermögen ist unter Ansatz des Liquidationswerts in die Bewertung des Substanzwerts miteinzubeziehen. Dies basiert auf der Annahme, dass dieses Vermögen im Sinne einer Einzelveräußerung verwertet wird.¹³⁹

Berücksichtigung von Schulden

Bei der Berechnung des Reproduktionswerts werden die Kosten summiert, die aufzuwenden wären, um die Praxis, so wie sie derzeit ist, zu reproduzieren. Daher sind auch die vorhandenen Schulden und Verbindlichkeiten, welche sich negativ auf den Wert auswirken, zu berücksichtigen.¹⁴⁰ Es erfolgt eine Unterscheidung in Netto- und Bruttoreproduktionswert. Bei Berücksichtigung der Vermögensgegenstände und der Schulden ergibt sich der Netto-reproduktionswert, während beim Bruttoreproduktionswert die Schulden außer Acht gelassen werden.¹⁴¹

Zusammengefasst ergibt sich der Teilreproduktionswert nach den oben angeführten Ausführungen aus der Bewertung der einzeln bewertbaren betriebsnotwendigen materiellen und immateriellen Vermögenswerte und der Addition des Liquidationswerts der nicht betriebsnotwendigen Vermögensgegenstände. Anschließend werden die Schulden und Verbindlichkeiten der Praxis subtrahiert. Demnach ergibt sich das folgende Bewertungsschema für die Berechnung des Teilreproduktionswerts von ärztlichen Ordinationen:¹⁴²

¹³⁶ Vgl. NADVORNIK u.a. (2015), Onlinequelle [25.04.2024], S. 556.

¹³⁷ Vgl. BRIDTS (2014), S. 105.

¹³⁸ Vgl. KUHNER/MALTRY (2017), S. 48.

¹³⁹ Vgl. NADVORNIK u.a. (2015), Onlinequelle [25.04.2024], S. 556.

¹⁴⁰ Vgl. NADVORNIK u.a. (2015), Onlinequelle [25.04.2024], S. 556.

¹⁴¹ Vgl. KUHNER/MALTRY (2017), S. 48; Vgl. NADVORNIK u.a. (2015), Onlinequelle [25.04.2024], S. 556; Vgl. ERNST/SCHNEIDER/THIELEN (2012), S. 3 f.

¹⁴² Vgl. LANZ/BOLFING (2005), S. 71.

1. Berechnung des Teilreproduktionswerts
Bewertung der einzeln bewertbaren betriebsnotwendigen materiellen und immateriellen Vermögenswerte zu Reproduktionsaltwerten
+
Liquidationswert der nicht betriebsnotwendigen Vermögensgegenstände
-
Schulden/Verbindlichkeiten
=
Teilreproduktionswert

Tabelle 5: Berechnung des Teilreproduktionswerts im Einzelbewertungsverfahren, Quelle: NADVORNIK u.a. (2015), S. 557 (leicht modifiziert).

Der Teilreproduktionswert hat verschiedene Funktionen. Zum einen trägt dieser zur Abgrenzung betrieblicher und nicht betrieblicher Vermögenswerte bei. Darüber hinaus dient er als Grundlage für die Beurteilung der Qualität der Substanz und gibt den Anteilerwerber*innen Informationen über den zu erwartenden zukünftigen Investitionsbedarf in der Ordination.¹⁴³

Würde ausschließlich der dargestellte Teilreproduktionswert zur Bewertung der Gesamtpraxis herangezogen werden, besteht die Gefahr, dass der Bezug zu den finanziellen Überschüssen der Praxis vernachlässigt wird. Aus diesem Grund kommt dem Teilreproduktionswert im Rahmen des Bewertungsprozesses keine eigenständige Funktion zu.¹⁴⁴ Es hat eine Überleitung zum Vollreproduktionswert zu erfolgen. Dazu ist die Berechnung des ideellen Praxiswerts von Relevanz.

2. Berechnung des ideellen Praxiswerts

Bewertung der nicht einzeln bewertbaren immateriellen Vermögenswerte

Die Ordinationen verfügen neben den materiellen Werten auch über immaterielle Werte, wie das Know-How, den Patient*innenstamm, die Patient*innenbindung und die Patient*innentreue, die nicht bilanziell ausgewiesen werden. Im Rahmen der Bewertung der Gesamtordination sind diese immateriellen Werte zu berücksichtigen. Zur Überleitung zum Vollreproduktionswert ist die Bewertung der nicht einzeln bewertbaren immateriellen Vermögenswerte notwendig. Dafür stehen zwei Methoden zur Verfügung. Eine Möglichkeit besteht darin, eine Einzelbewertung der immateriellen Vermögenswerte durchzuführen. Alternativ dazu kann die Bewertung der immateriellen Werte en bloc mittels geeigneter Methode erfolgen.¹⁴⁵

¹⁴³ Vgl. LANZ/BOLFING (2005), S. 63.

¹⁴⁴ Vgl. BRIDTS (2014), S. 106.

¹⁴⁵ Vgl. LANZ/BOLFING (2005), S. 71.

Bei der ersten Methode wird davon ausgegangen, dass die Vermögenswerte unabhängig vom Unternehmen einen eigenständigen Wert repräsentieren. In der Praxis trifft dies jedoch bei Vermögenswerten in Zusammenhang mit Patient*innen nicht zu. Aus diesem Grund ist diese Methode bei ärztlichen Praxen nur bedingt anwendbar.¹⁴⁶ Stattdessen sollten die immateriellen Vermögenswerte als Gesamtheit, dem Goodwill, berücksichtigt werden.¹⁴⁷

Wie bereits erläutert wurde, wird beim Ertragswertverfahren der Gesamtpraxiswert durch die Berechnung des Barwerts zukünftiger Einzahlungsüberschüsse berechnet. Der Wert der Praxis wird dadurch ausschließlich durch die Fähigkeit in Zukunft finanzielle Überschüsse zu ermitteln, bestimmt. Wie bereits erwähnt, kommt dem Substanzwert der Praxis eine bedeutende Rolle hinzu und die Einbeziehung in die Bewertung ist unerlässlich. Aus diesem Grund stellt der modifizierte Ertragswert eine vorteilhaftere Methode zur Bewertung dar.¹⁴⁸ Dabei wird die These gestützt, dass die Substanz erst einen Wert hat, wenn Gewinne erwirtschaftet werden. Im Unterschied zur klassischen Ertragswertmethode wird der Ermittlungszeitraum begrenzt und zusätzlich ein Substanzwert zum Ertragswert hinzugerechnet, um zum Gesamtpraxiswert zu gelangen.¹⁴⁹ Der Ertragswert orientiert sich an der Erfolgsrechnung des Unternehmens und entspricht dabei wie beim Ertragswertverfahren den abgezinsten finanziellen Überschüssen.¹⁵⁰ Dabei ist das Prognoseproblem zu beachten, da die finanziellen Rückflüsse bei Ärzt*innen von den gesellschaftlichen und gesamtwirtschaftlichen Entwicklungen abhängig sind. Zudem spielen Einflüsse wie Standortfaktoren und der Ruf der Ordination eine Rolle. Diese Entwicklungen sind zum Zeitpunkt der Berechnung der zukünftigen Rückflüsse oft nicht feststellbar, weshalb Annahmen und Prognosen zu treffen sind.¹⁵¹ Die Berechnung des ideellen Praxiswerts kann wie folgt grafisch dargestellt werden:

2. Berechnung des ideellen Praxiswerts
Bewertung der nicht einzeln bewertbaren immateriellen Vermögenswerte wie z.B. Patient*innenstock, Patient*innenbindung, Patient*innentreue en bloc mittels Ertragswertverfahren
= ideeller Praxiswert

Tabelle 6: Berechnung des ideellen Praxiswerts im Einzelbewertungsverfahren,
Quelle: in Anlehnung an LANZ/BOLFINGER (2005), S. 71, (leicht modifiziert).

¹⁴⁶ Vgl. LANZ/BOLFING (2005), S. 71.

¹⁴⁷ Vgl. LANZ/BOLFING (2005), S. 71.

¹⁴⁸ Vgl. BRIDTS (2014), S. 47.

¹⁴⁹ Vgl. BRIDTS (2014), S. 47; Vgl. LANZ/BOLFING (2005), S. 73 ff.

¹⁵⁰ Vgl. LANZ/BOLFING (2005), S. 73 ff.

¹⁵¹ Vgl. KUHNER/MALTRY (2017), S. 53.

3. Berechnung des Vollreproduktionswerts

Wird der errechnete Wert für die immateriellen Vermögenswerte zum Teilreproduktionswert addiert, ergibt dies den Vollreproduktionswert, den Gesamtordinationswert. Demnach ergibt sich folgende Überleitung zum Vollreproduktionswert von ärztlichen Ordinationen:¹⁵²

1. Berechnung des Teilreproduktionswerts
+
2. Berechnung des ideellen Praxiswerts
=
3. Vollreproduktionswert

Tabelle 7: Berechnung des Vollreproduktionswerts im Einzelbewertungsverfahren, Quelle: in Anlehnung an LANZ/BOLFINGER (2005), S. 71, (leicht modifiziert).

4.2.1. Bewertung der Gruppenpraxis gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ

§ 6 der Ges. Ver. OÖ regelt das Bewertungsverfahren bei Praxisübernahmen und der Übertragung von Praxisanteilen. § 6 (1) besagt, dass es im Modell 1 bei Nachbesetzung oder Neuaufnahme von Mitunternehmer*innen sowie generell bei den Modellen 2 bis 4 im Zusammenhang mit dem Auswahlverfahren von neuen Mitunternehmer*innen zur Übergabe und Übernahme von Praxisanteilen kommt. Gem. § 6 (5) a) Ges. Ver. OÖ gilt das Bewertungsschema beim Modell 1 insoweit nicht, als es sich um Erstzusammenschlüsse von bestehenden Vertragsärzt*innen oder Vertragsgruppenpraxen handelt. Da in der Arbeit ausschließlich der Anteilverkauf in einer bestehenden Gruppenpraxis betrachtet wird, wird dieser Fall nicht beleuchtet.

Gem. § 6 (1) Ges. Ver. OÖ ist ausnahmslos das Bewertungsverfahren für die Ermittlung des objektiven Substanzwerts und des ideellen Firmenwerts für die zu übergebenden Praxisanteile anzuwenden. Diese Verpflichtung zielt darauf ab, Übernehmer*innen vor einem überhöhten Kaufpreis für Praxisanteile zu schützen und für die Übergeber*innen eine objektive Bewertung der Anteile sicherzustellen.

In Verbindung mit den erläuterten Bewertungsverfahren für ärztliche Ordinationen¹⁵³ bedeutet dies, dass das Substanzwertverfahren für die Ermittlung des Ordinationswerts zur Anwendung kommt. Zuerst erfolgt eine Berechnung des Teilreproduktionswerts. Dieser wird in der Ges. Ver. OÖ als objektiver Substanzwert bezeichnet. Danach erfolgt lt. Gesamtvertrag die Addition des

¹⁵² Vgl. LANZ/BOLFINGER (2005), S. 71.

¹⁵³ S. Kap. 4.2. Allgemeine Bewertung von Gruppenpraxen, S. 46 ff.

Firmenwerts zum objektiven Substanzwert, also die Überleitung zum Vollreproduktionswert. Dieser wird in der Ges. Ver. OÖ als Praxiswert bezeichnet.

In den folgenden Unterkapiteln wird auf die Berechnung des Praxiswerts gem. den Vorgaben der Ges. Ver. OÖ eingegangen. Ziel ist es, in einem ersten Schritt den Substanzwert und den ideellen Firmenwert zu ermitteln und anschließend die Ablöse für den Praxisanteil je nach Modell zu berechnen. Zur automatischen Berechnung wird im Leitfaden ein Bewertungsschema integriert. Damit wird eine standardisierte, automatische und einheitliche Berechnung in der MAG. KNEIDINGER KG Steuerberatungsgesellschaft in Zukunft gewährleistet.

4.2.2. Ermittlung des objektiven Substanzwerts gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ

Zur Sicherstellung einer präzisen und einheitlichen Ermittlung des Ordinationswerts in der Praxis, definiert § 6 (2) Ges. Ver. OÖ ein einheitliches Bewertungsschema für den objektiven Substanzwert.

1. Berechnung des objektiven Substanzwerts – Ermittlung des Teilreproduktionswerts

Bewertung der einzeln bewertbaren materiellen und immateriellen Vermögenswerte

Bei der Berechnung des objektiven Substanzwerts wird die Bewertung der einzeln bewertbaren immateriellen und materiellen betriebsnotwendigen Vermögenswerte durchgeführt, wie bei den theoretischen Ausführungen zur Berechnung des Teilreproduktionswerts beschrieben.¹⁵⁴

Bei der Bewertung der einzeln bewertbaren immateriellen und materiellen Vermögenswerte sind Abwertungen der abnutzbaren Vermögensgegenstände in die Berechnung miteinzubeziehen. In Verbindung mit den theoretischen Ausführungen zum Substanzwertverfahren bedeutet dies, dass ein Reproduktionsaltwert¹⁵⁵ errechnet wird. Im Gesamtvertrag OÖ ist explizit geregelt, wie die Investitionen für die Berechnung des objektiven Substanzwerts abzuwerten sind. Die Abschreibungsdauer bezieht sich bei den Modellen 1 bis 3 auf den Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Investition bis zum Zeitpunkt der Antragstellung für die Aufnahme von neuen Mitunternehmer*innen. Bei Modell 4 bezieht sich die Dauer auf den Zeitpunkt der Inbetriebnahme bis zum Ende der Vertragsgruppenpraxis. Die Berechnung ist zum Zeitpunkt der Antragstellung durchzuführen. Diese Regelungen machen die Unterschiede hinsichtlich der Abschreibungsdauern zum UGB und Steuerrecht deutlich. Gem. § 6 (2) Ges. Ver. OÖ sind die Investitionen des Anlagevermögens in die dargestellten Wert- und Sachkategorien einzuteilen und zu bewerten.

¹⁵⁴ S. Kap. 4.2. Allgemeine Bewertung von Gruppenpraxen, S. 47 ff.

¹⁵⁵ S. Kap. 4.2. Allgemeine Bewertung von Gruppenpraxen, S. 47.

Investitionen	Jährliche Abwertung mit Beginn jeden Jahres	Abwertung auf 0,00 €
bis 5.000,00 €	Jahre 0-4: 20%	mit Beginn des 5. Jahres
zwischen 5.000,00 € und 10.000,00 €	Jahre 0-4: 20 % Jahre 5-9: Restwert bleibt bei 20%	mit Beginn des 10. Jahres
über 10.000,00 €	Jahre 0-9: 10%	mit Beginn des 10. Jahres
Mobiliar	Jahre 0-9: 10%	mit Beginn des 10. Jahres
EDV-Investitionen	Jahre 0-4: 20%	mit Beginn des 5. Jahres
Investitionen in fremde Gebäude soweit Juniorpartner*innen in Nutzungsvertrag eintreten und Seniorpartner*innen keinen Anspruch auf Investitionskostenablöse gegenüber dem Eigentümer haben	Jahre 0-19: 5%	mit Beginn des 20. Jahres

Tabelle 8: Wert- und Sachkategorien zur Einteilung der Wirtschaftsgüter, Quelle: in Anlehnung an § 6 (2) Ges. Ver. OÖ.

Die Ges. Ver. OÖ weist in § 6 (2) darauf hin, dass Kraftfahrzeuge (KFZ) ausschließlich dann in der Bewertung anzusetzen sind, wenn diese nachweislich zu 100 % betrieblich genutzt werden. Ist dies der Fall, werden sie mit dem Eurotax-Händler-Einkaufspreis bewertet.

Nicht betriebsnotwendiges Vermögen

Eine ärztliche Gruppenpraxis ist von den Eigentümer*innen geprägt. Dies bedeutet, dass die Abgrenzung der betrieblichen von der privaten Sphäre eine Herausforderung in der Bewertung der Substanz darstellt. Teilweise werden Vermögenswerte, die dem Privatvermögen zuzuordnen sind, in der Praxis geführt, wie zum Beispiel KFZ. In der Bewertung der Gruppenpraxis ist das Praxisvermögen unter Umständen zu korrigieren, da private Vermögenswerte in der Regel nicht auf die neuen Mitunternehmer*innen übertragen werden.¹⁵⁶

Darüber hinaus ist bei Personengesellschaften die Unterscheidung zwischen Vermögenswerten, die der Mitunternehmer*innenschaft selbst zuzurechnen sind und Vermögenswerten, die den Mitunternehmer*innen für die berufliche Nutzung, dem Sonderbetriebsvermögen (SBV),

¹⁵⁶ Vgl. BRIDTS (2014), S. 24 f.

zuzurechnen sind, von Relevanz. Zum SBV von Ärzt*innen kann beispielsweise das überwiegend beruflich genutzte KFZ gehören.¹⁵⁷

Im Gegensatz zur Literatur bedeutet dies, dass nicht betriebsnotwendiges Vermögen, bei Ärzt*innen meist das SBV, nicht zu Liquidationswerten angesetzt wird.¹⁵⁸ Es wird in der Berechnung nicht berücksichtigt, da dieses nicht auf die neuen Mitunternehmer*innen übertragen wird.

Berücksichtigung von Schulden

Ein wesentlicher Unterschied beim Verkauf von ärztlichen Praxen im Vergleich zu anderen Unternehmen ist, dass Forderungen und Verbindlichkeiten bei Ordinationen grundsätzlich nicht mitverkauft werden. Dies ist darauf zurückzuführen, dass diese einer Leistungsperiode vor dem Einstieg der neuen Mitunternehmer*innen zuzurechnen sind. Der*Die ausscheidende Arzt*Ärztin sollte den vollen Gewinn aus seiner*ihrer ärztlichen Tätigkeit bis zum Ausscheiden erhalten.¹⁵⁹ Demnach sind, anders als in der Literatur¹⁶⁰, bei der Praxisbewertung keine Verbindlichkeiten in die Berechnung des objektiven Substanzwerts miteinzubeziehen.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass zur Berechnung des Praxiswerts zunächst das Anlagenverzeichnis herangezogen wird und die Vermögenswerte in die Wert- und Sachkategorien eingeteilt werden. Nachfolgend ist die Abwertung der Investitionen vorzunehmen und die Werte zu summieren. Dabei ist das SBV und Vermögenswerte, die nicht übertragen werden, aus der Bewertung zu entnehmen. Dadurch wird der Teilreproduktionswert, also der objektive Substanzwert der ärztlichen Ordination errechnet.

4.2.3. Ermittlung des ideellen Firmenwerts gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ

Wie bereits in vorangegangener Literatur beschrieben wurde, ist der gesamte Praxiswert nicht ausschließlich von einzeln bewertbaren immateriellen und materiellen Vermögenswerten abhängig. Gegenstand des Praxisverkaufs sind sämtliche materiellen und immateriellen Werte. Neben der Einrichtung und der medizinischen Geräte ist das der ideelle Firmenwert. Dieser umfasst, wie bereits erwähnt, den Patient*innenstock und die Patient*innenbindung.¹⁶¹

Wie bereits in Kap. 4.2. Allgemeine Bewertung von Gruppenpraxen, S. 47 ff erläutert, sind die immateriellen Vermögenswerte in ärztlichen Ordinationen nur bedingt einzeln bewertbar. Für die

¹⁵⁷ Vgl. BRIDTS (2014), S. 24 f.

¹⁵⁸ S. Kap. 4.2. Allgemeine Bewertung von Gruppenpraxen, S. 48.

¹⁵⁹ Vgl. BRIDTS (2014), S. 25.

¹⁶⁰ S. Kap. 4.2. Allgemeine Bewertung von Gruppenpraxen, S. 48.

¹⁶¹ Vgl. BRIDTS (2014), S. 26.

nicht selbstständig bewertbaren Vermögenswerte hat die Berechnung en bloc gesammelt zu erfolgen, um vom Teilreproduktionswert zum Gesamtpraxiswert zu gelangen.¹⁶²

2. Ermittlung des Firmenwerts - Berechnung des ideellen Praxiswerts

Bewertung der nicht einzeln bewertbaren immateriellen Vermögenswerte

Der Literatur nach wird der immaterielle Wert nach dem Ertragswertverfahren berechnet und zum Substanzwert hinzugerechnet, um zum Gesamtpraxiswert zu gelangen.¹⁶³ Wird die Ges. Ver. OÖ in Betracht gezogen, ist ersichtlich, dass das Bewertungsschema für den ideellen Firmenwert einer bestehenden vertragsärztlichen Gruppenpraxis von Allgemeinmediziner*innen oder allgemeinen Fachärzt*innen in § 6 (3) geregelt ist. Der ideelle Wert wird durch die Anzahl der betreuten Patient*innen repräsentiert, was sich im bisherigen Umsatz widerspiegelt. Hierbei ist zu beachten, dass die Berechnungsbasis um Umsatzanteile reduziert wird, die auf Tätigkeiten entfallen, die aus kassenvertraglichen Gründen nicht fortgeführt werden können. Die Basis für die Berechnung bildet in einem ersten Schritt gem. § 6 (3) a) Ges. Ver. OÖ der durchschnittliche Sachleistungsumsatz der Sozialversicherungsanstalt der Selbstständigen, der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau, sowie der Kasse in den letzten beiden vollen Kalenderjahren vor Antragstellung. Dabei ist das Zuflussprinzip maßgeblich. Anschließend ist der Mittelwert aus den zwei Jahresumsätzen zu berechnen.

Im Falle der Übernahme von Hausapotheken ist zur Berechnung des ideellen Praxiswerts die Berücksichtigung der durchschnittlichen Sachleistungsumsätze, einschließlich der Rezeptgebühren aus der Hausapotheke aus den vergangenen beiden vollen Kalenderjahren gem. § 6 (3) c) Ges. Ver. OÖ vorgesehen. Von diesen Umsätzen sind die Apothekeneinstandspreise der Medikamente, die zu diesem Umsatz beigetragen haben, abzuziehen.

Im Falle eines geringeren Beobachtungszeitraums als zwei volle Kalenderjahre vor der Antragstellung hat die Berechnung gem. § 6 (3) b) Ges. Ver. OÖ wie folgt zu erfolgen: Existiert die Gruppenpraxis zwischen vier und acht Quartalen wird ein Quartalsdurchschnitt aus den Umsätzen der bereits abgerechneten Quartale errechnet und auf ein Kalenderjahr hochgerechnet. Wenn die Praxis mehr als ein Quartal aber weniger als vier Quartale betrieben wurde, wird die Summe der bereits abgerechneten Quartale auf ein Kalenderjahr hochgerechnet. Besteht die Praxis weniger als ein Quartal vor Antragstellung, muss der Jahresumsatz des letzten vollen Kalenderjahres des*der Kassenplanstellenvorgängers*Kassenplanstellenvorgängerin herangezogen werden, sofern dieser*diese bekannt ist. Falls dies nicht der Fall ist, bildet die Basis der Durchschnitt des Jahresumsatzes der Fachgruppe im letzten vollen Kalenderjahr. Folgende Tabelle dient der Vereinfachung.

¹⁶² S. Kap. 4.2. Allgemeine Bewertung von Gruppenpraxen, S. 51.

¹⁶³ S. Kap. 4.2. Allgemeine Bewertung von Gruppenpraxen, S. 49 ff.

Fall 1: Gruppenpraxis existiert mehr als 2 volle Kalenderjahre
∅ Umsatz der letzten beiden vollen Kalenderjahre vor Antragstellung
Fall 2: Gruppenpraxis existiert zwischen 4 und 8 Quartalen
Hochrechnung der ∅ abgerechneten Quartalsumsätze auf ein Kalenderjahr
Fall 3: Gruppenpraxis existiert zwischen 1 und 4 Quartalen
Hochrechnung der gesamten abgerechneten Umsätze auf ein Kalenderjahr
Fall 4: Gruppenpraxis existiert unter 1 Quartal
Fall 4a: Kassenstellenvorgänger*in bekannt
Jahresumsatz des letzten vollen Kalenderjahrs des*der Vorgängers*Vorgängerin
Fall 4b: Kassenstellenvorgänger*in unbekannt
∅ Jahresumsatz der Fachgruppe im letzten Kalenderjahr

Tabelle 9: Berechnung des Firmenwerts,
Quelle: Quelle: in Anlehnung an § 6 (3) b) Ges. Ver. OÖ.

In Kombination mit den Ausführungen zur Bewertung der immateriellen Vermögenswerte en bloc aus der Literatur¹⁶⁴ wird ersichtlich, dass die Ertragswertmethode nicht zur Anwendung kommt. Gem. Ges. Ver. OÖ wird ausschließlich der in der Vergangenheit erzielte Umsatz zur Berechnung herangezogen, da davon ausgegangen wird, dass dieser auch in Zukunft erwirtschaftet wird. Im Unterschied zur Ertragswertmethode¹⁶⁵ werden keine Barwerte der zukünftigen finanziellen Überschüsse zur Berechnung herangezogen. Diese Art der Berechnung anhand des Gesamtvertrags hat zur Folge, dass keine Korrektur von Ausreißer-Umsätzen in den Vorjahren erfolgt und zukünftige Entwicklungen und Chancen nicht in Betracht gezogen werden. Dennoch wird bei der Bewertung der objektive Substanzwert hinzugerechnet, was dem Vorgehen im modifizierten Ertragswertverfahren entspricht.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass der ideelle Wert anhand der durchschnittlichen oder hochgerechneten Quartalsumsätze der ärztlichen Ordination zu ermitteln ist. Anschließend wird der errechnete objektive Substanzwert¹⁶⁶ zum ideellen Firmenwert hinzugerechnet, um zum gesamten Praxiswert zu gelangen. Die Vorgehensweise bei der Berechnung des Gesamtpraxiswerts wird grafisch anhand eines Entscheidungsbaums wie folgt dargestellt.

¹⁶⁴ S. Kap. 4.2. Allgemeine Bewertung von Gruppenpraxen, S. 49 f.

¹⁶⁵ S. Kap. 4.2. Allgemeine Bewertung von Gruppenpraxen, S. 50.

¹⁶⁶ S. Kap. 4.2.2. Ermittlung des objektiven Substanzwerts gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ, S. 52 ff.

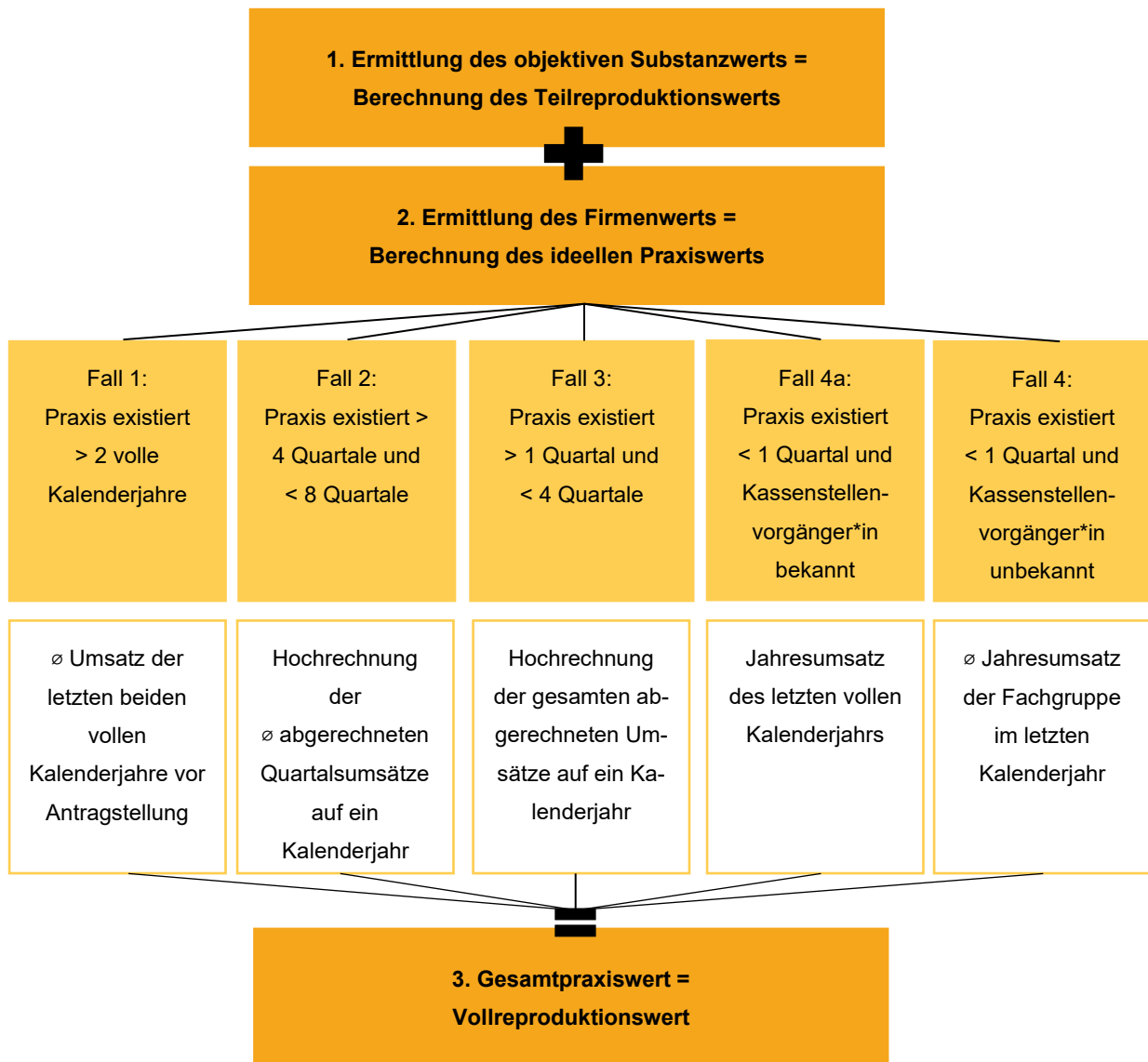


Abbildung 7: Ermittlung Gesamtpraxiswert gem. Ges. Ver. OÖ, Quelle: in Anlehnung an § 6 (3) Ges. Ver. OÖ.

4.2.4. Ermittlung der Ablöse je nach Modell der Gruppenpraxis gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ

Nach der Berechnung des Gesamtpraxiswerts ist die Berechnung der Ablöse für den Gesamtpraxiswert vorzunehmen. Diese besteht aus dem aliquoten, dem Anteil an der Gruppenpraxis OG entsprechenden, Substanzwert und dem aliquoten ideellen Wert. Das Berechnungsschema für die Ablöse wird grafisch wie folgt dargestellt:

1. Ermittlung der Ablöse für den objektiven Substanzwert
1. Ermittlung des objektiven Substanzwerts = Berechnung des Teilreproduktionswerts
x
Anteil an der Gruppenpraxis OG
+
2. Ermittlung der Ablöse für den ideellen Firmenwert
2. Ermittlung des Firmenwerts = Berechnung des ideellen Praxiswerts
x
Anteil an der Gruppenpraxis OG
=
3. aliquoter Gesamtablösebetrag

Tabelle 10: Berechnung der Gesamtablöse,
Quelle: in Anlehnung an § 6 (3) Ges. Ver. OÖ.

Die Berechnung der Gesamtablöse ist in § 6 (3) Ges. Ver. OÖ für jedes der vier Modelle geregelt und wird nachfolgend erläutert.

Ablöse für den objektiven Substanzwert

Der Teilreproduktionswert ist in allen vier Modellen aliquot je nach Anteil an der Mitunternehmer*innenschaft zu bezahlen.

Ablöse für den ideellen Firmenwert

Hinsichtlich des ideellen Werts ist eine Abweichung zu dem generellen Berechnungsschema zu erkennen. Gem. § 6 (3) Ges. Ver. OÖ erfolgt die Berechnung der Ablöse für den ideellen Wert in zwei Schritten. In einem ersten Schritt ist geregelt, dass ein Betrag in Höhe eines festgelegten Prozentsatzes des berechneten Firmenwerts¹⁶⁷ vom* von der eintretenden Mitunternehmer*in zu bezahlen ist. Für die Modelle 1 bis 3 ist bei einem Mitunternehmer*innenanteil von 100% ein

¹⁶⁷ S. Kap. 4.2.3. Ermittlung des ideellen Firmenwerts gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ, S. 54 ff.

Betrag in Höhe von 16,67 % oder 20 % vom berechneten Gesamtfirmenwert zu bezahlen. Der höhere Prozentsatz ist dann zu leisten, wenn in der politischen Gemeinde oder in einer angrenzenden politischen Gemeinde der Gruppenpraxis andere Vertragsärzte*Vertragsärztinnen der gleichen Fachrichtung praktizieren. Die 20 % werden im Gesamtvertrag damit begründet, dass der bereits bestehende Patient*innenstamm den Übernehmer*innen mehr Vorteile bringt. Abweichungen sind beim Modell 4 zu beachten. Liegt das Ende einer Nachfolge-Praxis nach dem Quartal, indem der*die Seniorpartner*in das 65,5te Lebensjahr vollendet, sind eintretende Juniorpartner*innen nicht verpflichtet, Zahlungen für den Firmenwert zu leisten. Dies führt dazu, dass im Rahmen der übernommenen Gruppenpraxis in Zukunft auch keine Zahlung für den ideellen Wert verlangt werden darf. Aus diesem Grund haben Juniorpartner*innen ein Optionsrecht, um diese Rechtsfolge zu verhindern. Die Prozentsätze sind geringer und liegen bei 8,33 bzw. 10. Wird ein geringerer Betrag als 8,33 % von der Berechnungsbasis bezahlt, darf in Zukunft auch nur ein dem geleisteten Ausmaß entsprechender Prozentsatz für den immateriellen Wert verlangt werden. Die Anwendungsfälle und Prozentsätze werden in folgender Tabelle dargestellt.

Anwendungsfall	Modelle 1-3 bei einem Anteil von 100 %	Modell 4 bei einem Anteil von 100 %
In der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde sind keine anderen Vertragsärzte*Vertragsärztinnen der gleichen Fachrichtung tätig.	16,67 %	8,33 %
In der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde sind mindestens ein*e anderer*andere Vertragsarzt*Vertragsärztin der gleichen Fachrichtung tätig.	20,00 %	10,00 %
Ende der Gruppenpraxis nach Quartal, indem Seniorpartner*innen das 65,5te Lebensjahr vollenden.	Keine gesonderte Regelung	Keine Verpflichtung

Tabelle 11: Prozentsätze für die Ablöseberechnung des Firmenwerts,
Quelle: in Anlehnung an § 6 (3) b) Ges. Ver. OÖ.

In einem zweiten Schritt wird diese Berechnungsbasis mit dem Anteil an der Gruppenpraxis des*der eintretenden Mitunternehmers*Mitunternehmerin multipliziert, um den Ablösebetrag für den ideellen Wert zu berechnen. Es ist zu beachten, dass letztendlich die ÄK bei Anteilverkäufen die Entscheidungsbefugnis darüber hat, ob eine Ablöse für den ideellen Firmenwert seitens des*der Anteilkäufers*Anteilkäuferin zu leisten ist oder nicht. Die Entscheidung wird der Steuerberatungskanzlei im Rahmen des Auswahlverfahrens der neuen Mitunternehmer*innen

mitgeteilt. Die Ges. Ver. OÖ regelt in § 6 (5) Anwendungsfälle der dargestellten Berechnung und Sonderbestimmungen für die Berechnung je nach Modell, die nachstehend erläutert werden.

Modell 1

Beim Modell 1 sind gem. § 6 (5) a) Ges. Ver. OÖ der Substanz- und Firmenwert je nach Anteil an der Gruppenpraxis zu bezahlen, wobei bestehende Verbindlichkeiten der Gruppenpraxis aliquot, mindernd zu berücksichtigen sind. Die Vorgehensweise wird grafisch wie folgt dargestellt:

1. Ermittlung der Ablöse für den objektiven Substanzwert	
1. Ermittlung des objektiven Substanzwerts – Berechnung des Teilreproduktionswerts	
x	
Anteil an der Gruppenpraxis OG	
-	
Sonderregelung Verbindlichkeiten	
Verbindlichkeiten der bestehenden Gruppenpraxis	
x	
Anteil an der Gruppenpraxis OG	
+	
2. Ermittlung der Ablöse für den Firmenwert	
2. Ermittlung des Firmenwerts – Berechnung des ideellen Praxiswerts	
Fall A: In der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde sind keine anderen Vertragsärzte*Vertragsärztinnen der gleichen Fachrichtung tätig.	Fall B: In der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde ist mindestens ein*e anderer*andere Vertragsarzt*Vertragsärztin in der Fachrichtung tätig.
x	x
16,67 %	20,00 %
x	x
Anteil an der Gruppenpraxis OG	Anteil an der Gruppenpraxis OG
=	=
3. aliquoter Gesamtablösebetrag	3. aliquoter Gesamtablösebetrag

Tabelle 12: Berechnung der Gesamtablöse bei Modell 1, Quelle: in Anlehnung an § 6 (3) Ges. Ver. OÖ.

Modell 2

Beim Bruchstellen-Modell ist der Substanzwert gem. § 6 (5) b) Ges. Ver. OÖ anteilig dem übertragenen Anteil an der Gruppenpraxis zu bezahlen. Die Zahlung für den Firmenwert ist gesondert zu berechnen. Dabei wird ein anteiliger Firmenwert-Multiplikator ermittelt, indem der Umfang der Kassenplanstelle mit dem Anteil des*der eintretenden Juniormitunternehmer*in multipliziert wird und der ausgeschriebene Zusatzbedarf abgezogen wird. Ist der Multiplikator negativ, ist keine Ablöse für den Firmenwert zu leisten. Bei einem positiven Multiplikator wird die zuerst berechnete Basis für den Firmenwert mit dem Multiplikator multipliziert. Durch die Addition zum anteiligen Substanzwert ergibt sich der Gesamtablösebetrag.

1. Ermittlung der Ablöse für den objektiven Substanzwert	
1. Ermittlung des objektiven Substanzwerts – Berechnung des Teilreproduktionswerts	
x	
Anteil an der Gruppenpraxis OG	
+	
2. Ermittlung der Ablöse für den Firmenwert	
Sonderregelung: Ablöse nur dann zu bezahlen, wenn Firmenwert-Multiplikator positiv	
2. Ermittlung des Firmenwerts – Berechnung des ideellen Praxiswerts	
Fall A: In der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde sind keine anderen Vertragsärzte*Vertragsärztinnen der gleichen Fachrichtung tätig.	Fall B: In der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde ist mindestens ein*e anderer*andere Vertragsarzt*Vertragsärztin in der Fachrichtung tätig.
x	x
16,67 %	20,00 %
x	x
Anteil an der Gruppenpraxis OG	Anteil an der Gruppenpraxis OG
x	x
Firmenwert-Multiplikator	Firmenwert-Multiplikator
=	=
3. aliquoter Gesamtablösebetrag	3. aliquoter Gesamtablösebetrag

Tabelle 13: Berechnung der Gesamtablöse bei Modell 2,
Quelle: in Anlehnung an § 6 (3) Ges. Ver. OÖ.

Modell 3:

Im Job-Sharing-Modell hat gem. § 6 (5) c) Ges. Ver. OÖ eine anteilige Bezahlung des Substanz- und Firmenwerts je nach Anteil der eintretenden Mediziner*innen zu erfolgen. Die Vorgehensweise wird grafisch wie folgt dargestellt:

1. Ermittlung der Ablöse für den objektiven Substanzwert	
1. Ermittlung des objektiven Substanzwerts – Berechnung des Teilreproduktionswerts	
x	
Anteil an der Gruppenpraxis OG	
+	
2. Ermittlung der Ablöse für den Firmenwert	
2. Ermittlung des Firmenwerts – Berechnung des ideellen Praxiswerts	
Fall A: In der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde sind keine anderen Vertragsärzte*Vertragsärztinnen der gleichen Fachrichtung tätig.	Fall B: In der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde ist mindestens ein*e anderer*andere Vertragsarzt*Vertragsärztin in der Fachrichtung tätig.
x	x
16,67 %	20,00 %
x	x
Anteil an der Gruppenpraxis OG	Anteil an der Gruppenpraxis OG
=	=
3. aliquoter Gesamtablösebetrag	3. aliquoter Gesamtablösebetrag

Tabelle 14: Berechnung der Gesamtablöse bei Modell 3, Quelle: in Anlehnung an § 6 (3) Ges. Ver. OÖ.

Modell 4:

Bei der Nachfolge-Praxis hat gem. § 6 (5) d) Ges. Ver. OÖ die Bezahlung des Substanz- und Firmenwerts erst dann zu erfolgen, wenn die Beendigung der Nachfolgepraxis und die Übertragung des Einzelvertrags auf die Juniorpartner*innen erfolgt. Darüber hinaus wird pro Monat der Dauer der Nachfolgepraxis ein Wert von 1 % des Firmenwerts in Abzug gebracht. Eine Sonderregelung besteht bei diesem Modell hinsichtlich notwendiger Investitionen gem. § 6 (5) d) Ges. Ver. OÖ. Diese sind bis zum Ende der Laufzeit der Gruppenpraxis von den Seniorpartner*innen zu finanzieren. Investitionen, deren Substanzwert nach dem oben gezeigten Berechnungsschema zum Endzeitpunkt der Praxis den Wert von 2.000,00 € überschreiten, sind im

Einvernehmen zwischen Seniorpartner*innen und Juniorpartner*innen zu tätigen. Die Vorgehensweise in der Berechnung wird grafisch wie folgt dargestellt:

1. Ermittlung der Ablöse für den objektiven Substanzwert	
1. Ermittlung des objektiven Substanzwerts – Berechnung des Teilreproduktionswerts	
x	
Anteil an der Gruppenpraxis OG	
+	
2. Ermittlung der Ablöse für den Firmenwert	
2. Ermittlung des Firmenwerts – Berechnung des ideellen Praxiswerts	
Fall A: In der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde sind keine anderen Vertragsärzte*Vertragsärztinnen der gleichen Fachrichtung tätig.	Fall B: In der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde ist mindestens ein*e anderer*andere Vertragsarzt*Vertragsärztin in der Fachrichtung tätig.
x	x
8,33 %	10,00 %
-	-
1,00 %	1,00 %
x	x
Dauer der Gruppenpraxis in Monate	Dauer der Gruppenpraxis in Monate
x	x
Anteil an der Gruppenpraxis OG	Anteil an der Gruppenpraxis OG
=	=
3. aliquoter Gesamtablösebetrag	3. aliquoter Gesamtablösebetrag

Tabelle 15: Berechnung der Gesamtablöse bei Modell 4, Quelle: in Anlehnung an § 6 (3) Ges. Ver. OÖ.

4.3. Darstellung der Phasen 1 und 2 im Netzplan

Die zweite Phase des Leitfadens konzentriert sich, wie in den vorangegangenen Kapiteln erläutert, auf den Bewertungsprozess der Gruppenpraxis. Dabei ist verpflichtend das Bewertungsschema der Ges. Ver. OÖ anzuwenden. Das AP 2.1. bildet die Ermittlung des objektiven Substanzwerts¹⁶⁸. In AP 2.2. wird der ideelle Firmenwert¹⁶⁹ ermittelt. In AP 2.3. erfolgt die Berechnung der Ablöse je nach Modell. Hierbei ist das jeweilige Bewertungsschema für das entsprechende Modell der Gruppenpraxis anzuwenden.¹⁷⁰ In AP 2.4. sind die Unterlagen der Ablöse-Berechnung an die ÄK zu übermitteln. Dabei sind der Gesamtpraxiswert und die zu leistende Ablöse bekannt zu geben.

Anschließend beginnt die Ausschreibung der Stelle durch die ÄK und die bestehenden Mitunternehmer*innen haben eine Auswahl der Partner*innen gem. dem Auswahlverfahren¹⁷¹ zu treffen. Durch diese AP wird der PSP um die Phase 2 erweitert und lässt sich wie folgt grafisch darstellen:

¹⁶⁸ S. Kap. 4.2.2. Ermittlung des objektiven Substanzwerts gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ, S. 52 ff.

¹⁶⁹ S. Kap. 4.2.3. Ermittlung des ideellen Firmenwerts gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ, S. 54 ff.

¹⁷⁰ S. Kap. 4.2.4. Ermittlung der Ablöse je nach Modell der Gruppenpraxis gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ, S. 58 ff.

¹⁷¹ S. Kap. 3.2.1. Modell 1: Zusammenlegung von zwei Kassenstellen, S. 32.

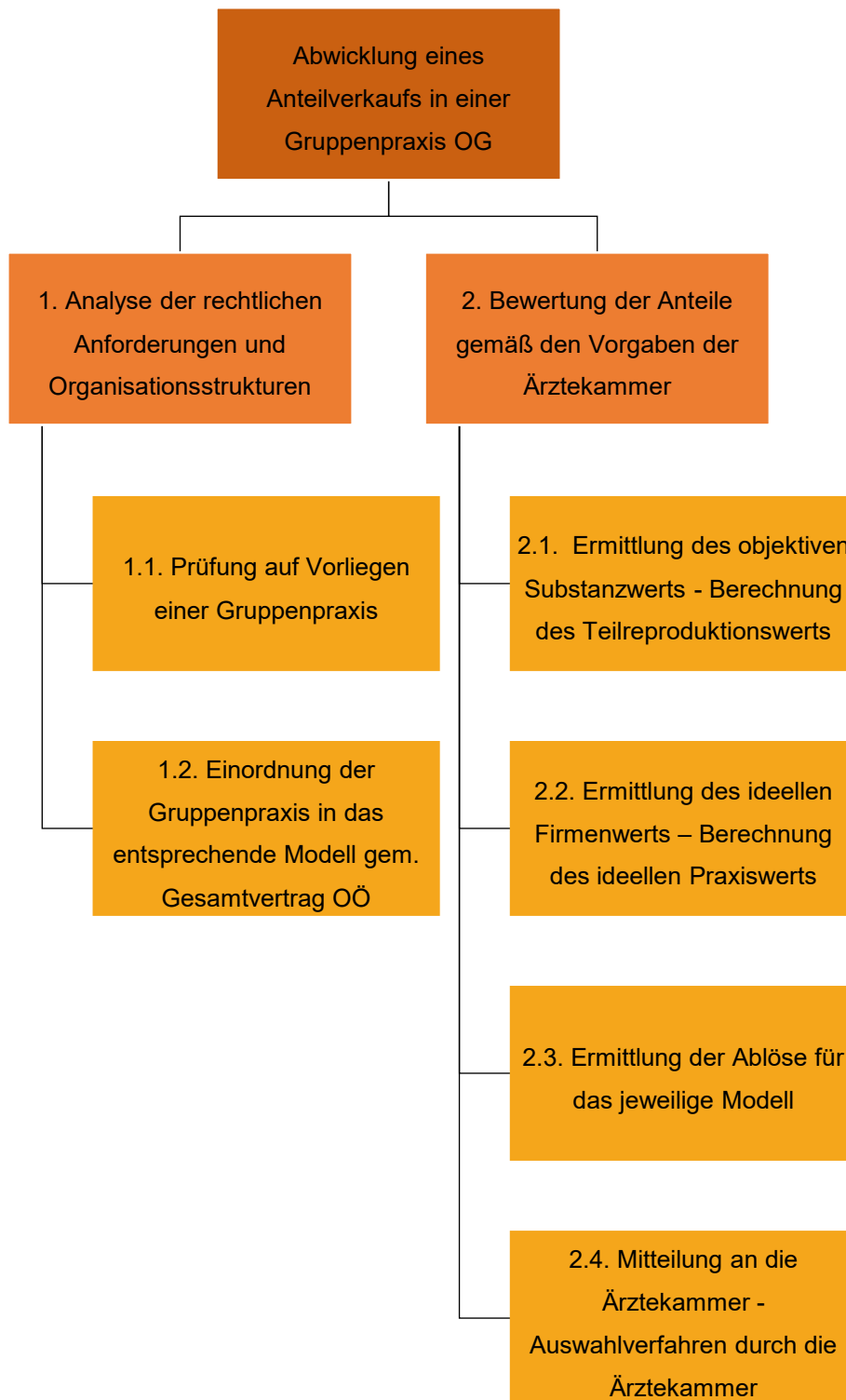


Abbildung 8: Phasen 1 und 2 im PSP,
Quelle: eigene Darstellung.

Um die Gründe, Ziele, Vorgehensweise, Verantwortlichkeiten und benötigten Unterlagen dieser AP darzustellen, werden die W-Fragen beantwortet. Für die Erstellung des Netzplans werden die AP in Vorgängen dargestellt und mit zeitlichen Fristen hinterlegt.

AP 2.1. Ermittlung des objektiven Substanzwerts – Berechnung des Teilreproduktionswerts

Das AP 2.1. bildet die Ermittlung des objektiven Substanzwerts der Praxis. Die Bestandteile lassen sich wie folgt darstellen:

Warum wird das AP durchgeführt?
<ul style="list-style-type: none">- Dieses AP wird durchgeführt, um den objektiven Substanzwert zu ermitteln, da dieser für die Berechnung der Ablöse des Praxisanteils relevant ist.
Was sind die Ziele?
<ul style="list-style-type: none">- Das Ziel besteht darin, die einzeln bewertbaren materiellen und immateriellen Vermögenswerte der bestehenden Praxis anhand der Ges. Ver. OÖ einheitlich und richtig zu bewerten.
Wie muss vorgegangen werden, damit die Ziele erreicht werden?
<ul style="list-style-type: none">- Zuteilung der Vermögenswerte in die Wert- und Sachkategorien im Leitfaden- nicht betriebsnotwendiges Vermögen außer Acht lassen- Berechnung des objektiven Substanzwerts erfolgt im Leitfaden automatisch
Wer ist am AP beteiligt?
<ul style="list-style-type: none">- Aufbereitung der Berechnung: Team der Bilanzierung- Letztverantwortung und Kontrolle: Herr Mag. Kneidinger
Wann findet das AP statt?
<ul style="list-style-type: none">- frühester Anfangszeitpunkt: Phase 1 des Netzplans wurde abgeschlossen, dies bedeutet EZP + 14 T- Dauer: Für die Abarbeitung des AP wird eine geplante Dauer von 21 T festgelegt, da Abstimmungen zwischen dem Team der Bilanzierung, den Klient*innen und Herrn Mag. Kneidinger notwendig sind.- frühester Endzeitpunkt: $EZP + 14 T + 21 T = EZP + 35 T$
Welche Dokumente werden benötigt?
<ul style="list-style-type: none">- Anlagenverzeichnis der Gruppenpraxis- Informationen der Klient*innen zu Vermögenswerten die nicht auf die einsteigenden Mitunternehmer*innen übertragen werden

Tabelle 16: Bestandteile des AP 2.1.,
Quelle: eigene Darstellung.

Für die Berechnung des objektiven Substanzwerts wurde im Leitfaden eine automatisierte Berechnungsvorlage erstellt. Diese wird im Anhang dargestellt.¹⁷² Parallel zu AP 2.1. erfolgt die Ermittlung des ideellen Firmenwerts der Praxis, da dieser unabhängig vom objektiven Substanzwert zu berechnen ist.

AP 2.2. Ermittlung des ideellen Firmenwerts – Berechnung des ideellen Praxiswerts

Das AP 2.2. bildet die Ermittlung des ideellen Firmenwerts der Praxis. Die Bestandteile lassen sich wie folgt darstellen:

Warum wird das AP durchgeführt?
<ul style="list-style-type: none"> - Dieses AP wird durchgeführt, um den ideellen Firmenwert zu ermitteln, da dieser für die Berechnung der Ablöse des Praxisanteils relevant ist.
Was sind die Ziele?
<ul style="list-style-type: none"> - Das Ziel besteht darin, die nicht einzeln bewertbaren immateriellen Vermögenswerte der bestehenden Praxis anhand der Ges. Ver. OÖ einheitlich und richtig zu bewerten.
Wie muss vorgegangen werden, damit die Ziele erreicht werden?
<ul style="list-style-type: none"> - Ermittlung der Bestehensdauer der Gruppenpraxis - Eintragung der Umsätze aus der Vergangenheit im Leitfaden - Berechnung des ideellen Praxiswerts erfolgt im Leitfaden automatisch
Wer ist am AP beteiligt?
<ul style="list-style-type: none"> - Aufbereitung der Berechnung: Team der Bilanzierung - Letztverantwortung und Kontrolle: Herr Mag. Kneidinger
Wann findet das AP statt?
<ul style="list-style-type: none"> - frühester Anfangszeitpunkt: Phase 1 des Netzplans wurde abgeschlossen, dies bedeutet EZP + 14 T - Dauer: Für die Abarbeitung des AP wird eine geplante Dauer von 21 T festgelegt, da Abstimmungen zwischen dem Team der Bilanzierung, den Klient*innen und Herrn Mag. Kneidinger notwendig sind. - frühester Endzeitpunkt: $EZP + 14 T + 21 T = EZP + 35 T$

¹⁷² S. Anhang III: Berechnung des Teilsubstanzwerts gem. Gesamtvertrag, S. 164 f.

Welche Dokumente werden benötigt?
<ul style="list-style-type: none"> - Fall 1: Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der letzten beiden vollen Kalenderjahre - Fall 2: Saldenlisten aus den letzten vier bis acht Quartalen - Fall 3: Saldenlisten aus den letzten ein bis vier Quartalen - Fall 4a: Jahresumsatz der Vorgänger*innen - Fall 4b: durchschnittlicher Jahresumsatz der Fachgruppe im Vorjahr

Tabelle 17: Bestandteile des AP 2.2.,
Quelle: eigene Darstellung.

Für die standardisierte Berechnung der Firmenwerte für den entsprechenden zutreffenden Fall wurde im Leitfaden eine standardisierte Berechnungsvorlage angefertigt, die im Anhang dargestellt ist.¹⁷³ Erst wenn die beiden AP 2.1. und AP 2.2. vollständig abgeschlossen sind, kann mit AP 2.3. begonnen werden, da die Ergebnisse der beiden AP die Basis für die Berechnung der Ablöse in AP 2.3. bilden.

AP 2.3. Ermittlung der Ablöse für das jeweilige Modell

Das AP 2.3. bildet die Ermittlung der Ablöse je nach Modell der Praxis. Die Bestandteile lassen sich wie folgt darstellen:

Warum wird das AP durchgeführt?
<ul style="list-style-type: none"> - Dieses AP wird durchgeführt, um die Ablöse für den Praxisanteil zu ermitteln. Diese Information ist für die Meldung an die ÄK relevant und bildet den Betrag, den die eintretenden Mitunternehmer*innen leisten müssen.
Was sind die Ziele?
<ul style="list-style-type: none"> - Das Ziel besteht darin, die Ablöse je nach Modell anhand der Ges. Ver. OÖ einheitlich und richtig zu berechnen.
Wie muss vorgegangen werden, damit die Ziele erreicht werden?
<ul style="list-style-type: none"> - Auswahl des Registerblatts für 2.3. M1 bis 2.3. M4 je nach Modell der Gruppenpraxis - ankreuzen des zutreffenden Falls im Leitfaden - Berechnung der Ablöse erfolgt im Leitfaden automatisch

¹⁷³ S. Anhang IV: Berechnung des Firmenwerts gem. Gesamtvertrag, S. 166 ff.

Wer ist am AP beteiligt?
<ul style="list-style-type: none"> - Aufbereitung der Berechnung: Team der Bilanzierung - Letztverantwortung und Kontrolle: Herr Mag. Kneidinger
Wann findet das AP statt?
<ul style="list-style-type: none"> - frühester Anfangszeitpunkt: EZP + 35 T - Dauer: Für die Erarbeitung des AP wird eine geplante Dauer von 14 T festgelegt, da die Basis für die Berechnung der Ablöse bereits in den vorangegangenen AP errechnet wurde und lediglich Anpassungen für das jeweilige Modell notwendig sind. - frühester Endzeitpunkt: $EZP + 14 T + 21 T + 14 T = EZP + 49 T$
Welche Dokumente werden benötigt?
<ul style="list-style-type: none"> - objektiver Substanzwert aus dem AP 2.1. - ideeller Firmenwert aus dem AP 2.2.

Tabelle 18: Bestandteile des AP 2.3.,
Quelle: eigene Darstellung.

Diese Berechnung der Ablöse für das entsprechende Modelle erfolgt im Leitfaden automatisch. Die Berechnungsvorlage wird im Anhang dargestellt.¹⁷⁴ Ist die Ablöse für die Anteile berechnet und somit das AP 2.3. abgeschlossen, beginnt AP 2.4.

AP 2.4. Mitteilung an die Ärztekammer - Auswahlverfahren durch die Ärztekammer

Das AP 2.4. bildet die Mitteilung des Mitunternehmer*innenwechsels an die ÄK. Dabei ist vor allem die vollständige und korrekte Aufbereitung der Daten von Relevanz. Die Bestandteile lassen sich wie folgt darstellen:

Warum wird das AP durchgeführt?
<ul style="list-style-type: none"> - Dieses AP wird durchgeführt, um den Mitunternehmer*innenwechsel bei der ÄK zu veranlassen und diesen mitzuteilen.
Was sind die Ziele?
<ul style="list-style-type: none"> - Das Ziel besteht darin, alle relevanten Unterlagen vollständig und korrekt an die ÄK zu übermitteln.

¹⁷⁴ S. Anhang V: Berechnung der Ablöse je nach Modell, S. 169 ff.

Wie muss vorgegangen werden, damit die Ziele erreicht werden?
- Übermittlung der Berechnung der Ablöse an die ÄK
Wer ist am AP beteiligt?
- Aufbereitung der Unterlagen: Team der Bilanzierung - Letztverantwortung und Kontrolle: Herr Mag. Kneidinger
Wann findet das AP statt?
- frühester Anfangszeitpunkt: $EZP + 14 T + 21 T + 14 T = EZP + 49 T$ - Dauer: Für die Erarbeitung des AP wird eine geplante Dauer von 7 T festgelegt, da die Basis für die Unterlagen bereits in den vorangegangenen AP aufbereitet wurde und diese in Formulare eingetragen werden müssen. - frühester Endzeitpunkt: $EZP + 14 T + 21 T + 14 T + 7 T = EZP + 56 T$
Welche Dokumente werden benötigt?
- Berechnung der Ablöse

Tabelle 19: Bestandteile des AP 2.4.,
Quelle: eigene Darstellung.

Der Auszug aus dem Leitfaden zur Bearbeitung des AP 2.4. bezüglich der Mitteilungen an die ÄK wird im Anhang dargestellt.¹⁷⁵

Es ist zu erwähnen, dass gem. § 6 (9) Ges. Ver. OÖ die Verpflichtung der Seniorpartner*innen in allen vier Modellen besteht, den ausgewählten Juniorpartner*innen sowie deren Bevollmächtigte, z.B. Steuerberater*innen, vor Errichtung des Gesellschaftsvertrags Einsicht in die Unterlagen des Anteilerwerbs zu gewähren mit dem Zweck, dass Juniorpartner*innen die Möglichkeit geboten wird, Kenntnis von den wirtschaftlichen Verhältnissen der Praxis zu erlangen.

Alle AP der Phase 1 und 2 wurden mit den frühesten Anfangs- und Endzeitpunkten versehen. Die Phase 2 schließt mit der Mitteilung an die ÄK ab, wodurch mit der Rückwärtsrechnung zur Ermittlung der spätesten Anfangs- und Endzeitpunkte begonnen werden kann.

Zur Bestimmung des spätest möglichen Einreichungszeitpunkts der Unterlagen bei der ÄK OÖ wird auf den Projektplan der ÄK OÖ zurückgegriffen. In diesem Plan werden Empfehlungen gegeben, wie bei der Gründung einer Gruppenpraxis vorzugehen ist. Es ist festgelegt, dass eine verpflichtende Erstberatung mindestens neun Monate vor dem geplanten Beginn der Gruppenpraxis erfolgen muss. Die Antragstellung mittels Antrags- und Bewertungsformular sollte

¹⁷⁵ S. Anhang VI: Mitteilungen an die Ärztekammer, S. 173.

mindestens sieben Monate vor dem geplanten Beginn der Gruppenpraxis erfolgen.¹⁷⁶ Da in diesem Leitfaden lediglich ein Anteilverkauf behandelt wird, entfällt die Erstberatung. Für die Unterlageneinreichung orientiert sich die Frist dennoch an den sieben Monaten vor dem geplanten Beginn der Gruppenpraxis. Dies ist damit begründet, dass das Verfahren der Stellenausschreibung und Partner*innenwahl beim Anteilverkauf dem Verfahren bei der Gründung nahezu entspricht.

Der späteste Endzeitpunkt des AP 2.4. liegt somit sieben Monate vor dem geplanten Beginn (gepl. BG) der Gruppenpraxis. Da die Dauer bisher in T angegeben wurde, werden die sieben Monate in T umgerechnet, indem der Durchschnitt von 30,5 T pro Monat mit 7 multipliziert wird. Dies ergibt gerundet einen Wert von 214. Ausgehend von diesem Wert wird die Rückwärtsrechnung durchgeführt, indem die geplante Dauer des AP subtrahiert wird. Der Puffer wird berechnet, indem der früheste Endzeitpunkt vom spätesten Endzeitpunkt subtrahiert wird. Diese Rechnung wird bis zum AP 1.1. zurück durchgeführt. Dabei kann es dazu kommen, dass in AP 1.1. der Puffer negativ ist. Dies ist ein Indiz dafür, dass der geplante Stichtag des Mitunternehmer*innenwechsels womöglich nicht eingehalten werden kann.

Um die Berechnung der Fristen im Leitfaden zu automatisieren, sind der Zeitpunkt der Entscheidung zum Anteilverkauf sowie der geplante Stichtag des Anteilverkaufs im Grunddatenblatt einzugeben.¹⁷⁷ Von diesen Zeitpunkten wird automatisch eine Vorwärts- sowie die Rückwärtsrechnung durchgeführt. Dadurch ergeben sich die frühesten und spätesten End- und Anfangszeitpunkte.

Die grafische Darstellung der Phase 1 und 2 im Netzplan erfolgt anhand dieser Ausführungen wie folgt:

¹⁷⁶ Vgl. ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH (2024e), Onlinequelle [25.04.2024], S. 1.

¹⁷⁷ S. Anhang XIII: Eingabe der Grunddaten im Leitfaden, S. 185.

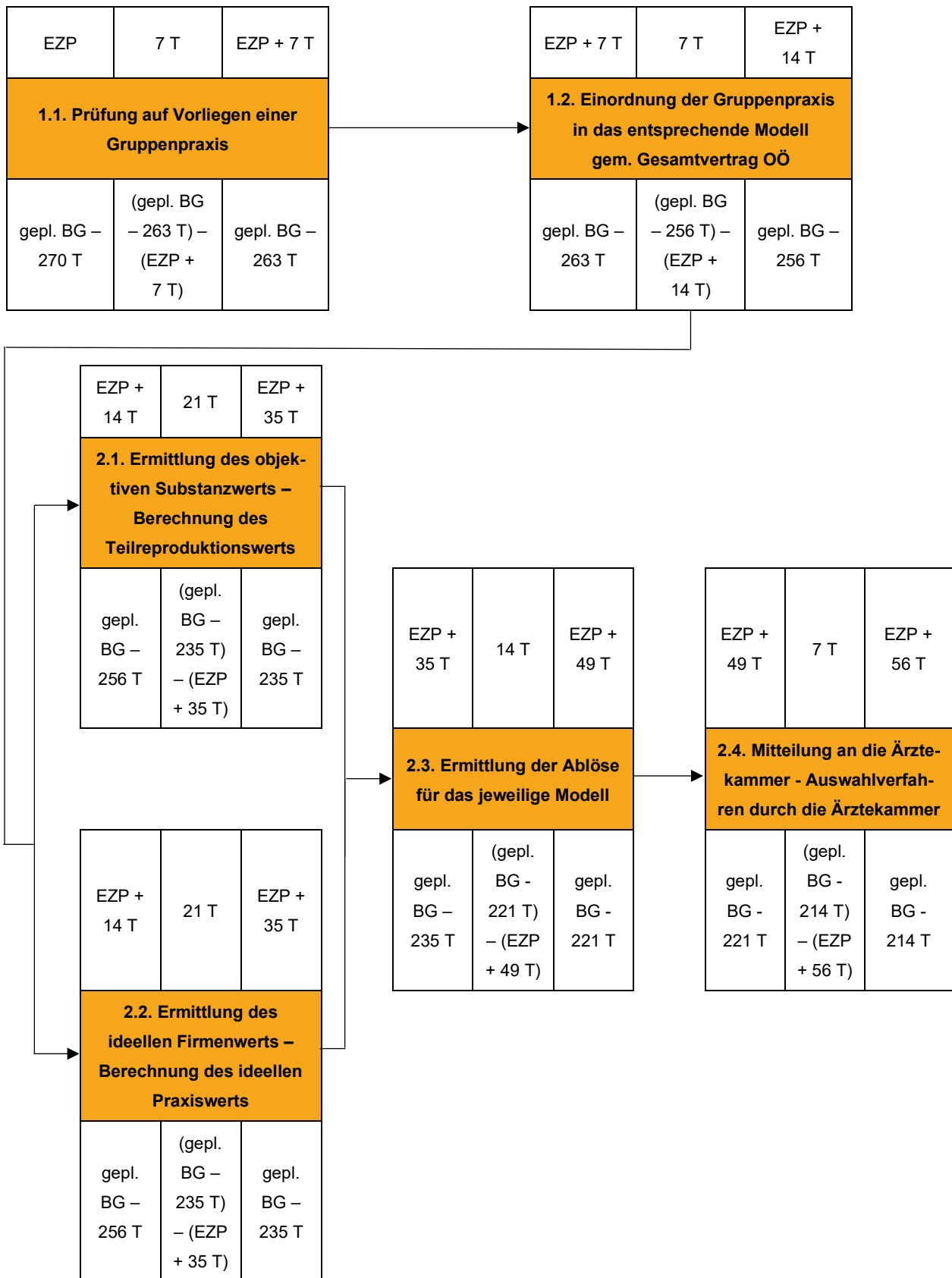


Abbildung 9: Phasen 1 und 2 im Netzplan, Quelle: eigene Darstellung.

5. Steuerliche Behandlung des Anteilverkaufs

In den vorherigen Kapiteln wurde die Vielfalt der Möglichkeiten für ärztliche Kooperationen erläutert. Dabei war die Abgrenzung der Gruppenpraxis zu den anderen Organisationsstrukturen von Relevanz. Zusätzlich waren Einschränkungen zu beachten, wie beispielsweise, dass eine Gruppenpraxis ausschließlich als OG oder GmbH geführt werden kann und nur bestimmte Modelle für Gruppenpraxen zugelassen sind.

In steuerlicher Hinsicht hat die Unterscheidung zwischen der Zusammenarbeit in Form einer Ordinations- und Apparategemeinschaft, einer PVE oder einer Gruppenpraxis keine Bedeutung. Auch die Zuordnung der Gruppenpraxis in das entsprechende Modell, sowie die Frage, ob ein Kassenvertrag abgeschlossen wurde und ob diesen der*die einzelne Arzt*Ärztin oder die Gruppenpraxis innehat, sind nicht relevant. Der Fokus im Steuerrecht liegt auf dem Vermögen, das die Praxis innehat und der entsprechenden Gewinnermittlungsart. Auch spielt es eine Rolle, welche Einkünfte die Ärzte*Ärztinnen aus der Beteiligung erzielen.¹⁷⁸

Bei Mitunternehmer*innenschaften erfolgt die Gewinnermittlung in zwei Stufen. In der ersten Stufe wird für die Ärzte*Ärztinnen das anteilige Ergebnis an dem von der OG erzielten Gewinn oder Verlust berechnet. Dies erfolgt auf Ebene der Gruppenpraxis. In der zweiten Stufe werden die persönlichen Verhältnisse der Mitunternehmer*innen berücksichtigt. Diese umfassen das SBV, etwaige Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sowie Gewinne und Verluste aus der Veräußerung eines Mitunternehmer*innenanteils. Nach Durchführung der zwei Stufen werden die Ergebnisse addiert.¹⁷⁹

In diesem Kapitel wird die laufende Ergebnisermittlung von Ärzte-Gruppenpraxen erklärt und ein Überblick über die steuerlichen Konsequenzen gegeben, die sich aus der Veräußerung eines Gruppenpraxis-Anteils auf Ebene der OG sowie auf Ebene der Mitunternehmer*innen ergeben. Dadurch wird die dritte Phase des Leitfadens, die steuerliche Beurteilung, konzipiert.

Da in dieser Arbeit ausschließlich die Gruppenpraxis OG behandelt wird, wird die Besteuerung anderer Gesellschaftsformen außer Betracht gelassen.

¹⁷⁸ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 133.

¹⁷⁹ Vgl. BIRNBAUER/AGHDAM (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 118 ff; Vgl. ALBL/FRECH (2021), Onlinequelle [25.04.2024], S. 161; Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2016) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/KANDUTH-KRISTEN, Onlinequelle [25.04.2024], S. 136; Vgl. KAHLE (2012) in: FinanzRundschau, 3/2012, S. 109.

5.1. Ertragsteuerliche Behandlung des Anteilverkaufs auf Ebene der OG

Die Gruppenpraxis OG ist durch den Zusammenschluss von mindestens zwei Personen zur Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks gekennzeichnet. Das gemeinsame Ziel liegt bei den Mediziner*innen in der erfolgreichen Behandlung der Patient*innen. Anders als bei Kapitalgesellschaften handelt es sich bei Personengesellschaften um keine eigenständigen juristischen Personen. Dabei steht weniger die Kapitalbeteiligung im Vordergrund. Vielmehr ist die Person des*der Arztes*Ärztin sowie das persönliche Tätigwerden von Relevanz. Die Mitunternehmer*innen einer Gruppenpraxis OG sind zur Mitarbeit verpflichtet und haften mit ihrem gesamten Vermögen.¹⁸⁰

Für ertragsteuerliche Zwecke wird die Personengesellschaft wie ein Zusammenschluss von mehreren Einzelunternehmer*innen behandelt.¹⁸¹ Die Personengesellschaft bildet kein eigenständiges Steuersubjekt. Dies bedeutet, nicht die Gruppenpraxis OG selbst unterliegt der Einkommensteuer, sondern die Mitunternehmer*innen unterliegen aufgrund des Durchgriffsprinzips mit den ihnen zuzurechnenden Gewinn- oder Verlustanteilen der Einkommensteuer. Dabei wird das Einkommen auf Ebene der Personengesellschaft einheitlich für alle Mitunternehmer*innen ermittelt und nach dem gesellschaftsvertraglichen Verteilungsschlüssel auf die Mitunternehmer*innen verteilt.¹⁸² Für die Einkommensteuer bildet die Gruppenpraxis OG somit nur das Objekt der Einkünfteermittlung.¹⁸³

Aufgrund der Sonderbestimmung gem. § 125 (1) lit. b Bundesabgabenordnung (BAO) für Freiberufler, sind Ärzte*Ärztinnen, unabhängig von der Höhe des Umsatzes, berechtigt, den Gewinn nach den Grundsätzen des § 4 (3) Einkommensteuergesetzes (EStG) zu ermitteln.¹⁸⁴ Es werden die Einnahmen den Ausgaben gegenübergestellt und der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt. Diese Regelung gilt nicht nur für Ärzte*Ärztinnen als Einzelunternehmer*innen, sondern auch für Gruppenpraxen in der Form einer OG.¹⁸⁵ Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (EAR) handelt es sich um eine Zahlungsflussrechnung.¹⁸⁶

Es ist das Zufluss-Abfluss-Prinzip relevant. In Ausnahmefällen hat eine periodengerechte Berücksichtigung der Einnahmen und Ausgaben zu erfolgen. Dies ist beispielsweise bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben, die kurz vor oder nach Ende des 31.12. fließen, der

¹⁸⁰ Vgl. KAMINSKI/STRUNK (2007), S. 21 f.

¹⁸¹ Vgl. KAMINSKI/STRUNK (2007), S. 159.

¹⁸² Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2016) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/KANDUTH-KRISTEN, Onlinequelle [25.04.2024], S. 129; Vgl. KAMINSKI/STRUNK (2007), S. 152.

¹⁸³ Vgl. DUIF/MARTIN/WIEGMANN (2010), S. 89; Vgl. KAMINSKI/STRUNK (2007), S. 159.

¹⁸⁴ Vgl. KULMAN (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 17; Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINI HOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 135.

¹⁸⁵ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINI HOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 135.

¹⁸⁶ Vgl. KULMAN (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 18.

Fall. Diese sind dem Wirtschaftsjahr zuzuordnen, zu dem sie tatsächlich gehören.¹⁸⁷ Abweichungen vom Zufluss-Abfluss-Prinzip sind auch beim Anlagevermögen zu berücksichtigen.¹⁸⁸

Grafisch kann die anteilige Ermittlung des laufenden Ergebnisses und das Durchgriffsprinzip wie folgt dargestellt werden:

1. Ermittlung des laufenden steuerlichen Ergebnisses der OG
Erstellung der EAR der OG
+/-
Mehr-Weniger-Rechnung (MWR) der OG
=
laufendes steuerliches Ergebnis der OG
x
Anteil an der Gruppenpraxis OG
=
anteiliges laufendes steuerliches Ergebnis an der OG

Tabelle 20: Ermittlung des laufenden steuerlichen Ergebnisses der OG, Quelle: in Anlehnung an KAMINSKI/STRUNK (2007), S. 152.

Die betriebliche Tätigkeit führt bei den Mitunternehmer*innen aufgrund des Durchgriffsprinzips zu betrieblichen Einkünften entsprechend der ausgeübten Tätigkeit der OG. Im Falle der Gruppenpraxis werden ausschließlich Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielt. Dies bedeutet, dass die Ärzte*Ärztinnen mit dem Anteil an der Gruppenpraxis ebenfalls Einkünfte aus selbstständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 1 lit. b EStG erzielen.¹⁸⁹

5.1.1. Wechsel der Gewinnermittlungsart gem. § 4 (10) EStG

Die Veräußerung eines Anteils an einer Mitunternehmer*innenschaft kann als letzter Akt im unternehmerischen Leben einer Beteiligung an einer Gruppenpraxis gesehen werden. Dabei wird nach dem § 4 (1) EStG Betriebsvermögensvergleich abgerechnet. Dies ist damit zu begründen, dass dem Veräußerungserlös der Einsatz gegenüberstellen zu ist. Der Einsatz ist der Anteil am Betrieb, somit die anteiligen Vermögenswerte. Es ist zu beachten, dass die Einkommensteuer nach dem Verursachungsprinzip zu ermitteln ist, und nicht mehr nach dem Zufluss-Abfluss-

¹⁸⁷ Vgl. KAHLE/KOPP (2021) in: FinanzRundschau, 2/2021, S. 55 f.

¹⁸⁸ Vgl. KULMAN (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 18.

¹⁸⁹ Vgl. PERL (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 55 f; Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2016) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/KANDUTH-KRISTEN, Onlinequelle [25.04.2024], S. 129.

Prinzip. Dies bedeutet, dass der Gewinn dann realisiert wird, wenn Anspruch auf den Veräußerungserlös besteht und nicht, wenn dieser tatsächlich geflossen ist.¹⁹⁰

Dies ist auch im Gesetz geregelt. In § 24 (2) EStG ist festgelegt, dass Veräußerungsgewinne gem. § 4 (1) EStG oder gem. § 5 EStG zu ermitteln sind. Bei Freiberufler*innen, insbesondere bei den Ärzt*innen erfolgt die laufende Gewinnermittlung¹⁹¹ in Form der EAR gem. § 4 (3) EStG. Somit sind die Vorgaben des § 24 EStG nicht erfüllt. Aus diesem Grund resultiert der zwingende Umstieg bei einem Anteilverkauf von der EAR gem. § 4 (3) EStG zum Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 (1) EStG.¹⁹² Vor der Berechnung des Veräußerungsergebnisses ist daher ein Übergangsergebnis nach § 4 (10) EStG auf Ebene der OG zu ermitteln.¹⁹³ Für die Gruppenpraxis bedeutet dies, dass im Jahr des Anteilverkaufs zum Stichtag des Mitunternehmer*innenwechsels ein Wechsel von der EAR zum Betriebsvermögensvergleich zu erfolgen hat und folglich ein Übergangsergebnis berechnet wird.¹⁹⁴

Das Ziel dieser Übergangsergebnisberechnung besteht darin, sicherzustellen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens aufgrund der zeitlichen unterschiedlichen Erfassung von Einnahmen und Ausgaben nicht doppelt erfasst oder gänzlich ausgelassen werden.¹⁹⁵ Dies kann aufgrund der unterschiedlichen Erfassungszeitpunkte der Belege bei den verschiedenen Gewinnermittlungsarten auftreten. Bei der EAR werden die Belege zum Zeitpunkt des Zuflusses oder Abflusses erfasst. Im Gegensatz dazu werden beim Betriebsvermögensvergleich die Belege bereits mit dem Rechnungsdatum erfasst. Um diese Lücken abzudecken, ist die Berechnung des Übergangsergebnisses erforderlich.¹⁹⁶ Die Ermittlung des Übergangsergebnisses trägt dazu bei, das Ziel der Totalgewinnlichkeit durch die Gesamtbetrachtung aller Perioden zu erfüllen. Es wird sichergestellt, dass finanzielle Veränderungen des Betriebsvermögens vollständig und korrekt in die Gewinnermittlung der Ärzte*Ärztinnen einfließen, unabhängig von den Gewinnermittlungsarten.¹⁹⁷ Die Ermittlung des Übergangsgewinns bzw. -verlusts wird im nächsten Kapitel erläutert.

¹⁹⁰ Vgl. SIART (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 199.

¹⁹¹ S. Kap. 5.1. Ertragsteuerliche Behandlung des Anteilverkaufs auf Ebene der OG, S. 74 f.

¹⁹² Vgl. PERL (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 204; Vgl. FRITZ-SCHMIED/URNIK/BERGMANN (2019), Onlinequelle [25.04.2024], S. 174; Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 11.

¹⁹³ Vgl. FRITZ-SCHMIED/URNIK/BERGMANN (2019), Onlinequelle [25.04.2024], S. 174; Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 11.

¹⁹⁴ Vgl. KULMAN (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 21; Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2016) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/KANDUTH-KRISTEN, Onlinequelle [25.04.2024], S. 224.

¹⁹⁵ Vgl. PERL (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 204; Vgl. SIART (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 158.

¹⁹⁶ Vgl. KULMAN (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 20 f; Vgl. PERNT (2018) in: PERNT/BERGER/UNGER, Onlinequelle [25.04.2024], S. 43; Vgl. SIART (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 158 f.

¹⁹⁷ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 11.

5.1.2. Ermittlung des Übergangsergebnisses

Die Unterschiede in der zeitlichen Erfassung zwischen der EAR gem. § 4 (3) EStG und dem Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 (1) EStG werden in Form von Zu- und Abschlägen berücksichtigt. Zuschläge wirken gewinnerhöhend und umfassen bei Ärzt*innen beispielsweise Forderungen gegenüber der Krankenkassen für noch nicht abgerechnete Leistungen, die Betriebseinnahmen zur Folge haben.¹⁹⁸ Bei der EAR würde erst der Zahlungseingang der Forderung zur Betriebseinnahme führen, während der Zahlungseingang beim Betriebsvermögensvergleich gewinnneutral zu behandeln ist. Die Zuschläge sind erforderlich, um die Nichterfassung dieser Sachverhalte auszuschließen.¹⁹⁹

Abschläge wirken gewinnmindernd und bestehen z.B. aus Verbindlichkeiten für Lieferungen und Leistungen, sonstigen Verbindlichkeiten und Rückstellungen, die zu Betriebsausgaben führen.²⁰⁰ Bei der EAR entstehen Betriebsausgaben erst dann, wenn es zu einem tatsächlichen Abfluss der Ausgaben kommt, während beim Betriebsvermögensvergleich die Bildung dieser Passivposten bereits zu Betriebsausgaben führen.²⁰¹

Jene Positionen, die bei beiden Gewinnermittlungsarten ident behandelt werden, bleiben bei der Berechnung des Übergangsergebnisses unberücksichtigt. Dies betrifft z.B. das abnutzbare und nicht abnutzbare Anlagevermögen. Fortführend fließen auch die Positionen, die bei keiner der beiden Gewinnermittlungsarten als Betriebseinnahmen und -ausgaben berücksichtigt werden, wie z.B. Bargeld, Bankguthaben und Bankverbindlichkeiten, nicht in die Berechnung ein.²⁰²

Die Gegenüberstellung der Zu- und Abschläge führt zu einem Übergangsgewinn oder -verlust. Ergibt sich ein positiver Saldo, entsteht ein Übergangsgewinn. Überwiegen die negativen Posten ergibt sich ein Übergangsverlust.²⁰³

Als Veranschaulichung der Übergangsergebnisberechnung dient folgendes Beispiel. Eine Ordination wird am 31.12.X1 verkauft. Der Kaufpreis beträgt 100.000,00 €. Die Praxis wird schulden- und lastenfrei übergeben. Zum Zeitpunkt der Veräußerung bestehen noch offene Forderungen aus Krankenkassenhonoraren in Höhe von 20.000,00 €, noch nicht in Rechnung gestellte Steuerberaterhonorare in Höhe von 2.000,00 € und eine noch nicht bezahlte Stromrechnung für Dezember in Höhe von 400,00 €. ²⁰⁴ Das Übergangsergebnis wird wie folgt berechnet:

¹⁹⁸ Vgl. KULMAN (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 21; Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 12.

¹⁹⁹ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 12.

²⁰⁰ Vgl. KULMAN (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 21; Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 12.

²⁰¹ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 12.

²⁰² Vgl. KOFLEDER/URNIK/ROHN (2020), Onlinequelle [25.04.2024], S. 174; Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 11.

²⁰³ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 12.

²⁰⁴ Vgl. SIART (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 203.

Forderungen aus Krankenkassenhonoraren	20.000,00 €
noch nicht in Rechnung gestellte Steuerberaterhonorare	-2.000,00 €
noch nicht bezahlte Stromrechnung Dezember	-400,00 €
Übergangsergebnis = Übergangsgewinn	17.600,00 €

Tabelle 21: Beispiel Berechnung Übergangsergebnis,
Quelle: SIART (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 204 (leicht modifiziert).

Das Übergangsergebnis der Gruppenpraxis OG ist den bestehenden Mitunternehmer*innen anteilmäßig zuzurechnen und als Teil der Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Einkommensteuer zu unterwerfen.²⁰⁵

Die Ermittlung des anteiligen Übergangsergebnisses bei den Ärzt*innen lässt sich zusammengefasst wie folgt darstellen:

2. Ermittlung des anteiligen Übergangsergebnisses	
Zuschläge	
-	
Abschläge	
=	
Übergangsergebnis	
x	
Anteil an der Gruppenpraxis OG	
=	
anteiliges Übergangsergebnis des*der jeweiligen Mitunternehmers*Mitunternehmerin	

Tabelle 22: Ermittlung des Übergangsergebnisses,
Quelle: in Anlehnung an RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 14.

²⁰⁵ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 14.

Ein Übergangsgewinn ist gem. § 4 (10) Z 1 EStG grundsätzlich im ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart zu besteuern. Ein Verlust ist gem. § 4 (10) Z 1 EStG beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Jahren zu berücksichtigen. Davon abweichend gelten für die Veräußerung eines Mitunternehmer*innenanteils Sonderregelungen. Demnach sind Übergangsgewinne und -verluste im letzten Gewinnermittlungszeitraum vor dem Veräußerungszeitpunkt zu versteuern.²⁰⁶ Ein Übergangsverlust kann mit dem laufenden Ergebnis oder mit dem Veräußerungsgewinn verrechnet werden. Die Reihenfolge der Verrechnung spielt keine Rolle. Verbleibende Verluste werden mit anderen Einkunftsarten verrechnet und finden Eingang im Verlustvortrag.²⁰⁷

Im folgenden Kalenderjahr hat ein Wechsel vom Betriebsvermögensvergleich zur EAR zu erfolgen. Es werden Zu- und Abschläge durchgeführt. Die Zuschläge stellen aber hier den Abschlag dar und vice versa.²⁰⁸

5.2. Ertragsteuerliche Behandlung des Anteilverkaufs auf Ebene der Ärzte*Ärztinnen

Die Personengesellschaft stellt ertragsteuerlich kein eigenständiges Steuersubjekt dar, wie bereits in Kap. 5.1. Ertragsteuerliche Behandlung des Anteilverkaufs auf Ebene der OG, S. 74 dargelegt wurde.²⁰⁹ Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung auf Ebene der Gruppenpraxis OG dient als Grundlage für die Veranlagung der einzelnen Mitunternehmer*innen.²¹⁰ Die erzielten Einkünfte werden auf die Mitunternehmer*innen verteilt und diesen zugewiesen.²¹¹ Wie bereits in Kap. 5.1.2. Ermittlung des Übergangsergebnisses, S. 78, gezeigt, fließt auch das anteilige Übergangsergebnis in die Einkünfte der Ärzte*Ärztinnen ein.

Die individuellen Einnahmen und Ausgaben der Mitunternehmer*innen, die mit der Gruppenpraxis in Verbindung stehen, sind nicht auf Ebene der OG zu erfassen. Stattdessen sind Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben im Rahmen der persönlichen Gewinnermittlung des*der

²⁰⁶ Vgl. PERL (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 205.

²⁰⁷ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 14 i.V.m. § 4 (10) Z 1 EStG.

²⁰⁸ Vgl. KULMAN (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 21.

²⁰⁹ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 134.

²¹⁰ Vgl. WKO (2024), Onlinequelle [25.04.2024], Gewinnermittlung bei einer Personengesellschaft.

²¹¹ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 134 f.

jeweiligen Mitunternehmers*Mitunternehmerin zu berücksichtigen.²¹² Diese Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben zählen ebenfalls zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit.²¹³

Fortführend ist auch das Ergebnis aus der Veräußerung eines Anteils an einer Gruppenpraxis in der zweiten Stufe der Gewinnermittlung auf Ebene der Ärzte*Ärztinnen zu berücksichtigen. Gem. § 22 Z 5 EStG ist eine Veräußerung in das steuerliche Ergebnis wie ein laufender Geschäftsvorfall einzubeziehen. § 22 Z 5 EStG verweist dabei auf § 24 EStG, welcher die Behandlung von Veräußerungsgewinnen regelt, die durch die Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmer*innenanteils sowie durch die Aufgabe von Betrieben und Teilbetrieben entstehen. Die Veräußerungsgewinne begründen keine neue Einkunftsart, sondern erweitern die bestehende Einkunftsart.²¹⁴ Dies bedeutet, dass die Einkünfte aus der Veräußerung eines Mitunternehmer*innenanteils ebenfalls in die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit einfließen.

Zusammengefasst ergeben sich die gesamten Einkünfte der Mitunternehmer*innen im Jahr des Anteilverkaufs an einer Gruppenpraxis OG aus folgenden Quellen:²¹⁵

- Dem anteiligen laufenden Gewinn oder Verlust der Gruppenpraxis OG,
- dem anteiligen Übergangsgewinn oder -verlust,
- den Sonderbetriebseinnahmen abzüglich der Sonderbetriebsausgaben sowie
- dem Veräußerungsgewinn oder -verlust aus dem Anteilverkauf.

Die Behandlung des laufenden Ergebnisses sowie des Übergangsergebnisses wurden im Kap. 5.1. Ertragsteuerliche Behandlung des Anteilverkaufs auf Ebene der OG, S. 74 ff. analysiert, da diese auf Ebene der OG ermittelt werden. Die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sowie das Veräußerungsergebnis sind auf Ebene der Mitunternehmer*innen zu berechnen und werden in den folgenden Kapiteln erläutert.

²¹² Vgl. KAHLE/KOPP (2021) in: FinanzRundschau, 2/2021, S. 59; Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINI HOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 136.

²¹³ Vgl. WKO (2024): Onlinequelle [25.04.2024], Gewinnermittlung bei einer Personengesellschaft; Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINI HOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 136.

²¹⁴ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 10.

²¹⁵ Vgl. PERL (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 187.

5.2.1. Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen der Gruppenpraxis und den Mitunternehmer*innen

Zusätzlich sind zum laufenden Gewinn- oder Verlustanteil und dem anteiligen Übergangsergebnis sämtliche Einnahmen und Ausgaben der Ärzte*Ärztinnen, die durch ihre Beteiligung an der Gruppenpraxis OG veranlasst sind, in deren Einkünfte einzubeziehen. Somit auch die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben.²¹⁶ Diese entstehen durch Leistungsbeziehungen zwischen der Gruppenpraxis und den Mitunternehmer*innen.²¹⁷

Sonderbetriebsvermögen

Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben stehen in der Regel im Zusammenhang mit dem SBV. Dieses umfasst Wirtschaftsgüter, die nicht zum Vermögen der Gruppenpraxis zählen, jedoch zivilrechtlich und/oder wirtschaftlich einem*einer Mitunternehmer*in zuzuordnen sind. Diese Wirtschaftsgüter stehen aber im Zusammenhang mit der selbstständigen Tätigkeit des*der Arztes*Ärztin im Rahmen der Gruppenpraxis, oder werden der Gruppenpraxis zur Nutzung überlassen.²¹⁸ Ein Beispiel ist das KFZ der Mitunternehmer*innen, das sowohl für die ärztliche Tätigkeit in der Gruppenpraxis als auch privat genutzt wird. Jeder*Jede der Ärzte*Ärztinnen hat die Möglichkeit, sein*ihr Fahrzeug im SBV zu führen. Die entstehenden Kosten werden ausschließlich vom*von der jeweiligen Besitzer*in des Fahrzeugs getragen.²¹⁹

Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben

Die Ermittlung der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben erfolgt einheitlich nach der von der Mitunternehmer*innenschaft angewandten Gewinnermittlungsmethode. Bei der Gruppenpraxis OG wird die Gewinnermittlung gem. § 4 (3) EStG vorgenommen. Demnach findet das Zufluss-Abfluss-Prinzip Anwendung auf die Berechnung der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben.²²⁰

Zu den Sonderbetriebseinnahmen zählen persönliche Einnahmen der Mitunternehmer*innen, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Gruppenpraxis stehen, oder mit dem SBV zusammenhängen. Beispiele dafür sind Leistungsvergütungen, Vergütungen für die Hingabe von

²¹⁶ Vgl. ABL/FRECH (2021), Onlinequelle [25.04.2024], S. 161; Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 136; Vgl. KAHLE (2012) in: FinanzRundschau, 3/2012, S. 115.

²¹⁷ Vgl. WKO (2024), Onlinequelle [25.04.2024], Gewinnermittlung bei einer Personengesellschaft; Vgl. BIRNBAUER/AGHDAM (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 125.

²¹⁸ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 136; Vgl. KAHLE (2012) in: FinanzRundschau, 3/2012, S. 109.

²¹⁹ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 136.

²²⁰ Vgl. BIRNBAUER/AGHDAM (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 127; Vgl. ABL/FRECH (2021), Onlinequelle [25.04.2024], S. 161; Vgl. KAHLE (2012) in: FinanzRundschau, 3/2012, S. 110.

Darlehen, Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern oder die Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem SBV.²²¹

Dabei sind in Bezug auf die Sonderbetriebseinnahmen die Begriffe Leistungsvergütungen, Tätigkeitsvergütungen und Vorweggewinne im Sinne der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) gesondert in Betracht zu nehmen.

Bei Leistungsvergütungen handelt es sich um Entgelte, die die Mitunternehmer*innen von der Gruppenpraxis für die Tätigkeit als Privatperson im Dienst der OG erhalten haben.²²² Bei Erbringung solcher Leistungen durch die Mediziner*innen als Privatperson an die Gruppenpraxis sind die Aufwendungen in einem ersten Schritt auf Ebene der OG als Betriebsausgaben zu erfassen. Die Korrektur erfolgt in einem zweiten Schritt auf Ebene der Mitunternehmer*innen, wo sie als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen sind.²²³ Beispiele für Leistungsvergütungen gem. EStR umfassen Darlehensgewährungen, Mietverträge und Tätigkeitsvergütungen.²²⁴

Ferner sind Leistungsvergütungen als Tätigkeitsvergütungen zu klassifizieren, wenn sie unabhängig davon, ob die OG einen Gewinn erwirtschaftet, zu bezahlen sind.²²⁵ Diese Vergütungen werden zeit- und betragsgleich als Aufwand in erster Stufe, also auf Ebene der Gruppenpraxis und in zweiter Stufe als Sonderbetriebseinnahmen bei den Mitunternehmer*innen erfasst.²²⁶

Bei den Tätigkeitsvergütungen ist wiederum die Abgrenzung zum Vorweggewinn von Bedeutung. Tätigkeitsvergütungen stellen einen Aufwand der Gruppenpraxis dar und sind auch dann zu entrichten, wenn kein Gewinn erzielt wird. Ein Vorweggewinn hingegen liegt vor, wenn einem*einer Mitunternehmer*in Vergütungen, beispielsweise für erbrachte Dienstleistungen, aus dem Gewinn gewährt werden, jedoch nicht als Aufwand der Gruppenpraxis erfasst werden.²²⁷

Zusammengefasst bedeutet dies, dass Vergütungen das steuerliche Ergebnis der Mitunternehmer*innenschaft in der ersten Stufe der Gewinnermittlung reduzieren, jedoch nicht die Summe der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit aller Mitunternehmer*innen.²²⁸ Die Vereinbarung eines Vorweggewinns reduziert das steuerliche Ergebnis in der ersten Stufe nicht. Dieser kann aber nicht zu einer Zuweisung eines Gewinns an einen*eine Mitunternehmer*in und eines Verlusts an den*die anderen*andere Mitunternehmer*in führen. Vielmehr ist der Gewinn oder Verlust dabei proportional zu verteilen.²²⁹

²²¹ Vgl. BIRNBAUER/AGHDAM (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 125; Vgl. ALBL/FRECH (2021), Onlinequelle [25.04.2024], S. 161 f; Vgl. KAHLE (2012) in: FinanzRundschau, 3/2012, S. 115.

²²² S. EStR 2000 (2013), Rz 5860a.

²²³ Vgl. ALBL/FRECH (2021), Onlinequelle [25.04.2024], S. 161 i.V.m EStR 2000 (2013), Rz 5864.

²²⁴ Vgl. KAHLE (2012) in: FinanzRundschau, 3/2012, S. 111 ff.

²²⁵ S. EStR 2000 (2013), Rz 5860a.

²²⁶ Vgl. KAHLE (2012) in: FinanzRundschau, 3/2012, S. 111 ff.

²²⁷ S. EStR 2000 (2013), Rz 5860a.

²²⁸ Vgl. KAHLE (2012) in: FinanzRundschau, 3/2012, S. 111 ff.

²²⁹ S. EStR 2000 (2013), Rz 5860a.

Sonderbetriebsausgaben umfassen Aufwendungen, die durch die Beteiligung an der Gruppenpraxis entstehen. Beispiele hierfür sind Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem SBV der Mitunternehmer*innen stehen, wie Abschreibungen, Kosten für Versicherungen und Telefonkosten.²³⁰

Vergütungen zwischen der Gruppenpraxis und dem Betrieb eines*r Arztes*Ärztin

Fortführend ist zu beachten, dass Vergütungen zwischen der Gruppenpraxis und dem Betrieb eines*einer Mitunternehmers*Mitunternehmerin steuerlich anerkannt werden, sofern sie den Grundsätzen der Fremdüblichkeit entsprechen.²³¹ Die Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses der Mitunternehmer*innen kann grafisch wie folgt dargestellt werden:

3. Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses der Mitunternehmer*innen
Sonderbetriebseinnahmen
-
Sonderbetriebsausgaben
=
Sonderbetriebsergebnis des*der Mitunternehmers*Mitunternehmerin

Tabelle 23: Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses,
Quelle: in Anlehnung an HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER, P./HOLZGRUBER, T./MINIHOLD, W. (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 136.

5.2.2. Ermittlung des Veräußerungsergebnisses

Neben dem laufenden Gewinn- und Verlustanteil, dem anteiligen Übergangsergebnis und dem Sonderbetriebsergebnis ist das Ergebnis aus der Veräußerung eines Gruppenpraxis-Anteils auf Ebene der Mitunternehmer*innen zu berechnen und steuerlich zu erfassen.²³² § 24 EStG regelt die Berechnung und Behandlung eines Veräußerungsgewinns, der gem. § 24 (1) Z 1 dritter Teilstrich bei der Veräußerung eines Mitunternehmer*innenanteils entsteht.

Für die Anwendung des § 24 EStG wird die Veräußerung eines Mitunternehmer*innenanteils an einer Gruppenpraxis OG definiert. Eine solche Veräußerung ist gegeben, wenn wesentliche betriebliche Grundlagen entgeltlich auf die Nachfolger*innen oder eine Gemeinschaft übertragen werden, sodass der Betrieb als lebendiger Organismus fortgeführt werden kann.²³³ Diese

²³⁰ Vgl. BIRNBAUER/AGHDAM (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 125; Vgl. ALBL/FRECH (2021), Onlinequelle [25.04.2024], S. 161 f; Vgl. KAHLE (2012) in: FinanzRundschau, 3/2012, S. 115.

²³¹ Vgl. WKO (2024), Onlinequelle [25.04.2024], Überlassung von Wirtschaftsgütern i.V.m. EStR (2005), Rz 5879; Vgl. KANDUTH-KRISTEN (2016) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/KANDUTH-KRISTEN, Onlinequelle [25.04.2024], S. 131.

²³² S. Kap. 5.2. Ertragsteuerliche Behandlung des Anteilverkaufs auf Ebene der Ärzte*Ärztinnen, S. 80.

²³³ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 10.

Definition trifft auf den Anteilverkauf in einer Gruppenpraxis OG zu, da die ärztliche Ordination nach dem Anteilverkauf beinahe unverändert fortgeführt wird.

Demnach ist der aus der Veräußerung resultierende Gewinn oder Verlust getrennt vom laufenden Ergebnis der beteiligten Ärzte*Ärztinnen zu ermitteln und anschließend gemeinsam zu versteuern. Das Veräußerungsergebnis wird zu der jeweiligen betrieblichen Einkunftsart gerechnet, im Falle der Mediziner*innen zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit.²³⁴

Gem. § 24 (2) EStG entspricht der Veräußerungsgewinn bzw. -verlust der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den Veräußerungskosten sowie des anteiligen Werts am Betriebsvermögen. Für die Berechnung des Veräußerungsergebnisses kann die Brutto- oder Nettomethode angewendet werden. Bei der Bruttomethode werden die Vermögenswerte und Schulden separat aufgelistet und saldiert. Bei der Nettomethode wird das positive Kapitalkonto vom Veräußerungserlös subtrahiert und im Falle eines negativen Kapitalkontos, dieses addiert. Beide Methoden führen zum selben Ergebnis.²³⁵ In Bezug auf die Gruppenpraxis OG repräsentiert das fixe Kapitalkonto der jeweiligen Mitunternehmer*innen dem Wert des Anteils am Betriebsvermögen.²³⁶

Die beiden Methoden werden in der folgenden Tabelle dargestellt. Anschließend erfolgt die Beschreibung der einzelnen Berechnungskomponenten.

²³⁴ Vgl. SIART (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 201.

²³⁵ Vgl. BIRNBAUER/AGHDAM (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 137 ff; Vgl. SIART (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 201 f; Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 17.

²³⁶ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 143; Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2016) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/KANDUTH-KRISTEN, Onlinequelle [25.04.2024], S. 223 f.

Bruttomethode	Nettomethode	
Barbetrag für die Anteilablöse	Barbetrag für die Anteilablöse	
+	+	
von den Erwerber*innen übernommene private Schulden zu gemeinen Werten	von den Erwerber*innen übernommene private Schulden zu gemeinen Werten	
+	+	
von den Erwerber*innen übernommene betriebliche Schulden zu Buchwerten		
+		
ins Privatvermögen entnommene Aktiva zu gemeinen Werten	ins Privatvermögen entnommene Aktiva zu gemeinen Werten	
+	+	
Nachversteuerung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags (GFB) nach § 10 EStG	Nachversteuerung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags (GFB) nach § 10 EStG	
=	=	
Zwischensumme	Zwischensumme	
-	-	+
Buchwert der veräußerten und entnommenen Wirtschaftsgüter	positives Kapitalkonto	negatives Kapitalkonto
-	-	
stille Reserven von sondersatzbesteuerten betrieblichen Kapital- und Grundvermögen	stille Reserven von sondersatzbesteuerten betrieblichen Kapital- und Grundvermögen	
-	-	
	Passiva, die nicht auf die Erwerber*innen übergehen zu Buchwerten	
	-	
Veräußerungskosten	Veräußerungskosten	
=	=	
Veräußerungsgewinn oder -verlust	Veräußerungsgewinn oder -verlust	

Tabelle 24: Brutto- und Nettomethode zur Ermittlung des Veräußerungsergebnisses, Quelle: RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 17 f. (leicht modifiziert).

Der Veräußerungserlös wird als Summe sämtlicher Gegenleistungen, die im Austausch zu den veräußerten Anteilen an den Wirtschaftsgütern an die ausscheidenden Mitunternehmer*innen geleistet werden, definiert. Diese Gegenleistungen umfassen nicht nur den Barbetrag, der aus der zu entrichtenden Ablöse²³⁷ für die Anteile besteht. Es sind alle wirtschaftlichen Vorteile, die den austretenden Mitunternehmer*innen aus der Veräußerung der Anteile erwachsen, in den Veräußerungserlös miteinzubeziehen. Dazu zählen beispielsweise die Übernahme von Betriebs- oder Privatschulden durch die Käufer*innen.²³⁸

Im Falle der Übertragung künftiger Leistungsverpflichtungen oder drohender Belastungen, wie etwa Rückstellungen auf die neuen Mitunternehmer*innen, erhöhen diese die wirtschaftlichen Vorteile der Anteilverkäufer*innen. Hierbei erfolgt die Bewertung der betrieblichen Schulden zum Buchwert. Private Schulden werden zum gemeinen Wert herangezogen.²³⁹ In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass bei Mitunternehmer*innenwechsel in Gruppenpraxen in der Regel keine Verbindlichkeiten übertragen werden, wie bereits bei der Ermittlung des Substanzwerts²⁴⁰ erläutert wurde. Aus diesem Grund besteht der Veräußerungserlös bei Anteilverkäufen meist ausschließlich aus dem errechneten Ablösebetrag²⁴¹ für den objektiven Substanzwert und den ideellen Praxiswert.

Wenn im Zuge des Anteilverkaufs Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen überführt oder an Dritte veräußert werden, ist die Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert des jeweiligen Wirtschaftsguts als wirtschaftlicher Vorteil zu erfassen. Diese Differenz führt zur Aufdeckung stiller Reserven, die zu versteuern sind. Diese Regelung ist auch auf die Entnahme bzw. den Verkauf von Wirtschaftsgütern aus dem SBV anzuwenden.²⁴²

Bei Entnahmen oder Veräußerungen von Wirtschaftsgütern, die in der Vergangenheit für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (GFB) gem. § 10 EStG herangezogen wurden, ist zu prüfen, ob die vorgeschriebene Behaltdauer von vier Jahren zum Zeitpunkt der Entnahme bzw. Veräußerung erfüllt ist. Ist dies nicht der Fall, hat eine Nachversteuerung des geltend gemachten GFB gem. § 10 (5) EStG zu erfolgen. Dieser Vorgang wird zum Veräußerungsgewinn hinzuge-rechnet. Verbleiben die Wirtschaftsgüter im anteilmäßig veräußerten Betriebsvermögen, wird keine Nachversteuerung²⁴³ ausgelöst. Die verbleibende Frist läuft bei den Erwerber*innen der Anteile weiter.²⁴⁴

²³⁷ S. Kap. 4.2.4. Ermittlung der Ablöse je nach Modell gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ, S. 58 ff.

²³⁸ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 18.

²³⁹ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 19.

²⁴⁰ S. Kap. 4.2.2 Ermittlung des objektiven Substanzwerts gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ, S. 54.

²⁴¹ S. Kap. 4.2.4. Ermittlung der Ablöse je nach Modell gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ, S. 58 ff.

²⁴² Vgl. FRITZ-SCHMIED/URNIK/BERGMANN (2019), Onlinequelle [25.04.2024], S. 177 f; Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 20.

²⁴³ S. Kap. 5.2.3. Steuerliche Begünstigungen für den Anteilverkauf, S. 93.

²⁴⁴ Vgl. FRITZ-SCHMIED/URNIK/BERGMANN (2019), Onlinequelle [25.04.2024], S. 178; Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 15 f.

Zu den Veräußerungskosten zählen sämtliche Aufwendungen, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Verkauf der Mitunternehmer*innenanteile stehen. Beispiele für Veräußerungskosten sind Notariats- und Anwalts-, Beratungs- und Vertragserrichtungskosten.²⁴⁵ Gem. § 32 (1) Z 2 EStG können Veräußerungskosten, die nachträglich anfallen, als nachträgliche betriebliche Aufwendungen berücksichtigt werden.²⁴⁶

Zusammengefasst verdeutlichen diese Ausführungen, dass bei einem Anteilverkauf in einer Gruppenpraxis OG die Anwendung der Nettomethode effizient erscheint. Dabei wird der anteilige Veräußerungserlös dem fixen Kapitalkonto der jeweiligen Mitunternehmer*innen, welches den Anteil am Betriebsvermögen repräsentiert, gegenübergestellt. Die Bruttomethode erscheint wenig geeignet, da der anteilige Buchwert der veräußerten Wirtschaftsgüter nur bedingt ermittelbar ist. Das fixe Kapitalkonto hingegen ist bei jeder Gruppenpraxis OG bekannt. Eine Besonderheit ist aber im Zusammenhang mit dem SBV zu beachten. Die Aufdeckung stiller Reserven von Wirtschaftsgütern im SBV ist zwingend, wenn diese ins Privatvermögen entnommen oder an Dritte verkauft werden. Demnach gestaltet sich die Berechnung des gesamten Veräußerungsergebnisses für den Anteilverkauf in der Gruppenpraxis OG wie folgt:

²⁴⁵ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 21.

²⁴⁶ Vgl. FRITZ-SCHMIED/URNIK/BERGMANN (2019), Onlinequelle [25.04.2024], S. 177.

3. Ermittlung des Veräußerungsergebnisses	
Barbetrag für die Anteilablöse des objektiven Substanzwerts	
+	
Barbetrag für die Anteilablöse des ideellen Praxiswerts	
+	
eventuelle Nachversteuerung eines GFB nach § 10 (5) EStG	
+	
gemeiner Wert entnommener oder einzeln veräußerter Aktiva aus dem SBV	
=	
Zwischensumme	
-/+	
positives Kapitalkonto/negatives Kapitalkonto	
-	
Buchwert entnommener oder einzeln veräußerter Aktiva aus dem SBV	
-	
Veräußerungskosten	
=	
Veräußerungsgewinn oder -verlust	

Tabelle 25: Ermittlung des Veräußerungsergebnisses bei den Ärzt*innen,
Quelle: in Anlehnung an RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 17 f.

Sonderfall Wertpapiere

Ärzte*Ärztinnen neigen dazu, vermehrt Wertpapiere zu erwerben, um den investitionsbedingten GFB in voller Höhe auszuschöpfen. Bei der Übertragung von Mitunternehmer*innenanteilen kann es dazukommen, dass die Behaltdauer²⁴⁷ noch nicht ausgelaufen ist und somit der GFB nachzuversteuern ist. Damit diese Nachversteuerung unterbleibt, werden die Wertpapiere auf eintretende Mitunternehmer*innen übertragen. Für den Veräußerungserlös nach § 24 EStG ist nicht zu differenzieren, ob ein Gesamtkaufpreis oder individuelle Kaufpreise für einzelne Wirtschaftsgüter vereinbart wurden. Vielmehr sind sämtliche wirtschaftliche Vorteile steuerlich zu erfassen.²⁴⁸ Dies trifft auch auf Wertpapiere zu. Diese werden in der Regel an die einsteigenden

²⁴⁷ S. Kap. 5.2.3. Steuerliche Begünstigungen für den Anteilverkauf, S. 93.

²⁴⁸ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 19 f.

Mitunternehmer*innen in Form eines eigenständigen Vertrags übertragen, da sie nicht Bestandteil der Ablöse gem. Ges. Ver. OÖ sind.

Wertpapiere zählen zum Kapitalvermögen und sind sonderbesteuert nach § 27 EStG. Aus diesem Grund sind sie aus der betrieblichen Gesamtheit zu lösen und deren Veräußerung gesondert zu beurteilen. Die stillen Reserven dieser Wertpapiere werden nicht von § 24 EStG erfasst, es sei denn, es wird die Regelbesteuerungsoption angewendet.²⁴⁹ Da die Ärzte*Ärztinnen in höheren Steuerprogressionsstufen ihr Einkommen versteuern, kommt der Regelbesteuerungsoption in der Praxis eine geringe Bedeutung zu.

Für die Einkünfte aus realisierten Wertveränderungen des Kapitalvermögens ist grundsätzlich gem. § 27 a (3) Z 2 lit. a EStG die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten zu ermitteln. Hierzu ist es erforderlich, den Veräußerungserlös der Wertpapiere zu kennen. Betriebsausgaben, die mit den sonderbesteuerten Wertpapieren in Verbindung stehen, wie z.B. Transaktionsspesen unterliegen dem Abzugsverbot.²⁵⁰ In der Praxis wird die Bank beauftragt, eine Aufstellung der Wertpapiere zum Veräußerungszeitpunkt zu übermitteln. Die Werte dienen als Grundlage für den Kaufpreis.

Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns der sonderbesteuerten Wertpapiere ist die Bruttomethode anzuwenden. Das Berechnungsschema kann wie folgt dargestellt werden:

Ermittlung des Veräußerungsergebnisses von sonderbesteuerten Kapitalvermögen nach § 27 (3) und (4) EStG	
	Veräußerungserlös
	+
	ins Privatvermögen überführtes Kapitalvermögen zu gemeinen Werten
	-
	veräußerte/überführte Kapitalanlagen zu Buchwerten
	=
	Veräußerungsgewinn – dieser wird mit dem Steuersatz von 27,5% gem. § 27 a (1) EStG besteuert

Tabelle 26: Ermittlung des Veräußerungsergebnisses für sonderbesteuertes Kapitalvermögen, Quelle: RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 23 (leicht modifiziert).

²⁴⁹ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 21.

²⁵⁰ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 22.

Bei einem aus der Veräußerung von Wertpapieren entstehenden Verlusts erfolgt zunächst die Verrechnung mit positiven Einkünften aus realisierter Wertsteigerung von Kapitalvermögen oder mit Zuschreibungen. Sofern nach der Verrechnung negative Einkünfte verbleiben, können diese lediglich zu 55 % verrechnet und vorgetragen werden. Es kann zur Regelbesteuerungsoption optiert werden. Dies bedeutet, dass die nach dem dargestellten Schema für die Veräußerung von Kapitalvermögen ermittelten Veräußerungsgewinne nach § 24 EStG behandelt werden. Dabei können auch die damit verbundenen Begünstigungen angewendet werden. Die Veräußerungsgewinne unterliegen dann der Besteuerung nach dem Progressionstarif gem. § 33 EStG. Zusammengefasst erfordert dies eine Abwägung zwischen dem begünstigten Steuersatz und der Regelbesteuerungsoption, um festzustellen, welche Variante für die Klient*innen vorteilhafter ist. Es ist zu beachten, dass die Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte aus Kapitalvermögen angewendet werden kann und nicht für einzelne Positionen.²⁵¹

Das gesamte Veräußerungsergebnis aus dem Anteilverkauf ist zum Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung der Mitunternehmer*innenrechte auf den*die eintretenden*eintretende Arzt*Ärztin zu berechnen. Der Zeitpunkt des Zuflusses des Ablösebetrags ist unerheblich, ebenso wie der Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäfts. Fortführend hat auch die Eintragung ins Firmenbuch keine maßgebende Bedeutung. Der Veräußerungsgewinn ist den Anteilverkäufer*innen im letzten Wirtschaftsjahr vor dem Mitunternehmer*innenwechsel oder im Falle, dass die Anteile unterjährig übertragen werden, im letzten Rumpfwirtschaftsjahr steuerlich zuzurechnen.²⁵² Diese Ausführungen verdeutlichen, dass das Übergangs- und Veräußerungsergebnis im selben Wirtschaftsjahr bei den anteilverkaufenden Ärzt*innen steuerlich zu erfassen sind.

5.2.3. Steuerliche Begünstigungen für den Anteilverkauf

Das EStG beinhaltet steuerliche Begünstigungen für die Besteuerung des laufenden Ergebnisses, des Übergangsgewinns bzw. -verlusts sowie des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts. Diese Begünstigungen zielen darauf ab, die steuerliche Belastung bei einem Anteilverkauf unter bestimmten Voraussetzungen zu reduzieren. Die nachfolgenden Ausführungen dienen der Darlegung der erforderlichen Kriterien, die für die Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen, erfüllt sein müssen.

²⁵¹ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 23 f.

²⁵² Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 16 f.

Laufendes Ergebnis

Investitionsfreibetrag

Ab dem Veranlagungsjahr 2023 besteht gem. § 11 EStG die Möglichkeit, einen Investitionsfreibetrag (IFB) im Jahr der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern, die dem abnutzbaren Anlagevermögen zugehören, als Betriebsausgabe geltend zu machen. Die jährliche Abschreibung der Wirtschaftsgüter bleibt unberührt. Der IFB beläuft sich auf 10 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Für Wirtschaftsgüter, die dem Bereich der Ökologisierung zuzuordnen sind, erhöht sich der IFB um 5 %, auf insgesamt 15 %. Dabei ist anzumerken, dass der IFB insgesamt maximal von Anschaffungskosten in Höhe von 1.000.000,00 € geltend gemacht werden kann.²⁵³ Bei Mitunternehmer*innenschaften ist der IFB anteilig bei den Mitunternehmer*innen im Ausmaß des Ergebnisanteils als zusätzliche Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Bei der maximalen Investitionssumme ist auf die betriebsbezogene Betrachtung abzustellen. Demnach ist bei Personengesellschaften von einem einheitlichen Betrieb auszugehen und die maximale Investitionssumme beträgt insgesamt 1.000.000,00 €. ²⁵⁴

Die Voraussetzungen für begünstigte Wirtschaftsgüter umfassen eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren und die Zugehörigkeit zu einem inländischen Betrieb. Gem. § 11 (2) EStG sind bestimmte Wirtschaftsgüter von der Geltendmachung des IFB ausgeschlossen. Nicht begünstigt sind Wirtschaftsgüter, die einer Sonderform der Absetzung für Abnutzung gem. § 8 EStG unterliegen, insbesondere Gebäude und Personen- und Kombinationskraftwagen, geringwertige Wirtschaftsgüter, die gem. § 13 EStG abgesetzt werden sowie unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht den Bereichen Ökologisierung, Digitalisierung oder Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind. Des Weiteren ist der IFB nicht anwendbar auf gebrauchte Wirtschaftsgüter und Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen. Für den Fall, dass die Wirtschaftsgüter vor Ablauf der vierjährigen Frist aus dem Betrieb ausscheiden, hat eine Nachversteuerung gem. § 11 (5) EStG des IFB zu erfolgen. Dieser ist im Jahr des Ausscheidens gewinnerhöhend anzusetzen. Es kommt zu keiner Nachversteuerung, wenn das Ausscheiden auf höhere Gewalt oder einen behördlichen Eingriff zurückzuführen ist.²⁵⁵

²⁵³ Vgl. PEYERL (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 120 f.

²⁵⁴ Vgl. HILBER (2023) in: ÖGSWissen, Ausgabe 01/2023, Onlinequelle [25.04.2024], Anspruchsberechtigte; Vgl. BIRNBAUER/AGHDAM (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 124.

²⁵⁵ Vgl. BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN (2024), Onlinequelle [25.04.2024], Investitionsfreibetrag; Vgl. HIRSCHLER u.a. (2022) in: HIRSCHLER u.a. (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 46 f.

Gewinnfreibetrag

Natürliche Personen, die Einkünfte aus betrieblichen Einkunftsarten erzielen, haben gem. § 10 EStG die Möglichkeit, einen GFB geltend zu machen, unabhängig davon, ob der Gewinn gem. § 4 (3) EStG oder § 4 (1) EStG ermittelt wird. Das Ziel dieser steuerlichen Begünstigung besteht darin, einen Ausgleich zur begünstigten Besteuerung des 13. und 14. Gehalts von Arbeitnehmer*innen zu schaffen. In Personengesellschaften sind die Mitunternehmer*innen berechtigt, den GFB in Höhe des Ausmaßes der Ergebnisbeteiligung in Anspruch zu nehmen.²⁵⁶

Der GFB setzt sich aus zwei Komponenten zusammen:²⁵⁷

- Grundfreibetrag: Ab der Veranlagung 2022²⁵⁸ beträgt dieser 15 % des Gewinns und kann bis zu einem Gewinn von 30.000,00 €, also maximal mit 4.500,00 €, geltend gemacht werden. Ab der Veranlagung 2024²⁵⁹ wird diese Grenze auf 33.000,00 € erhöht. Dabei sind keine Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter erforderlich.
- Investitionsbedingter Freibetrag: Bis zu 13 % des Gewinns über 30.000,00 € und ab 2024 über 33.000,00 € kann ein investitionsbedingter Freibetrag geltend gemacht werden, sofern der Gewinnanteil durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt ist.

Begünstigte Wirtschaftsgüter umfassen gem. § 10 (3) Z 1 EStG abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, die inländischen Betrieben zuzurechnen sind. Zusätzlich fallen bestimmte Wertpapiere gem. § 10 (3) Z 2 EStG, die mindestens vier Jahre dem Anlagevermögen gewidmet werden, unter die begünstigten Wirtschaftsgüter. Nicht begünstigt sind gem. § 10 (4) EStG Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen, sowie Luftfahrzeuge. Ebenfalls ausgeschlossen sind geringwertige Wirtschaftsgüter, die gem. § 13 EStG im Jahr der Anschaffung abgesetzt werden und gebrauchte Wirtschaftsgüter. Nicht begünstigt sind zudem Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschenden Einfluss des Steuerpflichtigen steht und Wirtschaftsgüter für die eine Forschungsprämie gem. § 108 c EStG in Anspruch genommen wird.²⁶⁰

²⁵⁶ Vgl. WKO (2024a), Onlinequelle [25.04.2024], Der Gewinnfreibetrag; Vgl. HIRSCHLER u.a. (2022) in: HIRSCHLER u.a. (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 35 f; Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 136.

²⁵⁷ Vgl. PERL (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 201 f.

²⁵⁸ S. § 10 (1) Z 2 EStG i.d.F. vom 28.03.2022.

²⁵⁹ S. § 10 (1) Z 2 EStG i.d.F. vom 15.01.2024.

²⁶⁰ Vgl. PERL (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 202.

Die Bemessungsgrundlage für den maximalen GFB erfolgt auf Basis des steuerlichen Gewinns des jeweiligen Wirtschaftsjahres. Der maximale GFB in Höhe von 45.590,00 €²⁶¹ für die Veranlagungen 2022 und 2023 und 46.400,00 €²⁶² für die Veranlagung 2024 ermittelt sich aus der Höhe des Gewinns. Es ist zu beachten, dass der GFB maximal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 580.000,00 € für 2022 und 2023 und von 583.000,00 € im Jahr 2024 geltend gemacht werden kann.²⁶³ Die folgende Tabelle veranschaulicht die entsprechende Staffelung für die Geltendmachung:

Jahr	Steuerlicher Gewinn	GFB	maximaler GFB
2022+2023:	bis zu 30.000,00 €	15 %	4.500,00 €
ab 2024:	bis zu 33.000,00 €		4.950,00 €
2022+2023:	30.000,01 € bis 175.000,00 €	13 %	18.850,00 €
ab 2024:	33.000,01 € bis 178.000,00 €		18.850,00 €
2022+2023:	175.000,01 € bis 350.000,00 €	7 %	12.250,00 €
ab 2024:	178.000,01 € bis 353.000,00 €		12.250,00 €
2022+2023:	350.000,00 € bis 580.000,00 €	4,5%	10.350,00 €
ab 2024:	353.000,00 € bis 583.000,00 €		10.350,00 €
2022+2023:	GFB Gesamt		45.950,00 €
ab 2024:	GFB Gesamt		46.600,00 €

Tabelle 27: Staffelung des GFB,
Quelle: in Anlehnung an PERL (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 201 i.V.m. § 10 (1) Z 2 EStG i.d.F. vom 28.03.2022 und 15.01.2024.

Sofern begünstigte Wirtschaftsgüter, für die ein GFB gem. § 10 EStG geltend gemacht wurde, innerhalb des vierjährigen Zeitraums aus dem Betriebsvermögen eines inländischen Betriebes ausscheiden, hat eine Nachversteuerung des GFB gem. § 10 (5) EStG, analog zum IFB, zu erfolgen. Der geltend gemachte GFB ist im Jahr des Ausscheidens gewinnerhöhend anzusetzen. Scheiden die Wirtschaftsgüter aufgrund von höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs aus, unterbleibt die Nachversteuerung.²⁶⁴

²⁶¹ S. § 10 (1) Z 2 EStG i.d.F. vom 28.03.2022.

²⁶² S. § 10 (1) Z 2 EStG i.d.F. vom 15.01.2024.

²⁶³ Vgl. PERL (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 201.

²⁶⁴ Vgl. PERL (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 203 f.

Übergangsgewinn

Für die steuerliche Behandlung von Übergangsgewinnen, die aus dem Verkauf eines Mitunternehmer*innenanteils resultieren, sieht das EStG folgende Begünstigungen vor:

Gewinnfreibetrag

Der zuvor beschriebene GFB steht sowohl für laufende Gewinne als auch für Übergangsgewinne, die aufgrund eines Wechsels der Gewinnermittlungsart nach § 4 (10) EStG entstehen, zu.²⁶⁵

Halftesteuersatz gem. § 37 (1) EStG in Verbindung mit § 37 (5) EStG

Gem. § 37 (1) EStG in Verbindung mit § 37 (5) EStG besteht die Möglichkeit, auf Antrag eine Halbsatzbegünstigung für außerordentliche Einkünfte in Anwendung zu bringen. Im Sinne des § 37 (5) EStG werden als außerordentlich Veräußerungsgewinne und Übergangsgewinne verstanden, sofern diese aufgrund einer der folgenden Voraussetzungen entstehen:²⁶⁶

- Der*Die Steuerpflichtige ist verstorben und dadurch wird die Veräußerung des Mitunternehmer*innenanteils veranlasst. Die Begünstigung ist in diesem Fall bei den Erb*innen anwendbar, sofern diese die Anteilveräußerung in kausalem und zeitlichem Zusammenhang mit dem Tod der Erblasser*innen durchführen.
- Der*Die Steuerpflichtige ist aufgrund körperlicher oder geistiger Behinderung erwerbsunfähig, sodass er*sie nicht in der Lage ist, die Tätigkeit fortzuführen, oder die Aufgaben und Verpflichtungen als Mitunternehmer*in zu erfüllen. Die Erwerbsunfähigkeit ist mittels medizinischen Gutachtens zu bescheinigen. Die Begünstigung steht nur dann zu, wenn die Erwerbsunfähigkeit im Laufe der mitunternehmerischen Tätigkeit eintritt und im Zeitpunkt der Anteilveräußerung vorliegt.
- Der*die Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und beendet die Erwerbstätigkeit. Die Begünstigung wirkt nur, wenn im Folgejahr nicht mehr als 22.000,00 € Umsatz und nicht mehr als 730,00 € an Einkünften aus weiteren ausgeübten Tätigkeiten erwirtschaftet werden.²⁶⁷

Sofern eine der genannten Voraussetzungen erfüllt ist, kann für die Besteuerung der Veräußerungs- und Übergangsgewinne ein ermäßigter Steuersatz zur Anwendung kommen. Dieser ermäßigte Steuersatz bemisst sich auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Dies ist ausschließlich dann möglich, wenn seit der Eröffnung der Gruppenpraxis oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang mindestens 7 Jahre verstrichen

²⁶⁵ Vgl. WKO (2024a), Onlinequelle [25.04.2024], Der Gewinnfreibetrag.

²⁶⁶ Vgl. BIRNBAUER/AGHDAM (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 142; Vgl. FRITZ-SCHMIED/URNIK/BERGMANN (2019), Onlinequelle [25.04.2024], S. 187 f.

²⁶⁷ Vgl. FRITZ-SCHMIED/URNIK/BERGMANN (2019), Onlinequelle [25.04.2024], S. 187 f; Vgl. SIART (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 203 i.V.m. § 37 (5) Z 3 EStG.

sind.²⁶⁸ Für die Berechnung dieser Frist kommt das Stichtagsprinzip zur Anwendung. Dies bedeutet, dass zwischen dem Beginn des Fristenlaufs und dem Zeitpunkt der Anteilübertragung ein Mindestzeitraum von 7 Jahren bzw. 84 Monaten verstrichen sein muss.²⁶⁹

Veräußerungsgewinn

Die steuerrechtliche Behandlung von Gewinnen, die aus dem Verkauf von Anteilen an einer Mitunternehmer*innenschaft resultieren, kann unter bestimmten Bedingungen begünstigt sein. Das EStG sieht drei Möglichkeiten für steuerliche Begünstigungen vor, von denen eine in Anspruch genommen werden kann, sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt sind:²⁷⁰

- Hälftesteuersatz gem. § 37 (1) EStG in Verbindung mit § 37 (5) EStG
- Drei-Jahres-Verteilung gem. § 37 (2) EStG
- Freibetrag gem. § 24 (4) EStG in Höhe von 7.300,00 €

Es sei betont, dass von einem Veräußerungsgewinn, der infolge des Verkaufs eines Mitunternehmer*innenanteils entsteht, kein Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG geltend gemacht werden.²⁷¹

Die drei Begünstigungsmöglichkeiten und die jeweilig zu erfüllenden Kriterien werden wie folgt erläutert:

Hälftesteuersatz gem. § 37 (1) EStG in Verbindung mit § 37 (5) EStG

Gem. § 37 EStG besteht auch für Veräußerungsgewinne die Möglichkeit, auf Antrag den Hälftesteuersatz in Anspruch zu nehmen. Die Kriterien und Bedingungen gleichen dabei den Vorschriften für den Übergangsgewinn.²⁷²

Drei-Jahres-Verteilung gem. § 37 (2) EStG

Die Veräußerungsgewinne, die durch den Verkauf eines Mitunternehmer*innenanteils erzielt werden, sind auf Antrag gleichmäßig über einen Zeitraum von drei Jahren zu verteilen. Die Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieser Begünstigung ist, analog wie bei der Anwendung des Hälftesteuersatzes, dass seit der Eröffnung der Gruppenpraxis oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang mindestens 7 Jahre vergangen sind.²⁷³ Der Zweck dieser Begünstigung besteht darin, die erhöhte Steuerbelastung, die durch die im Jahr der Anteilveräußerung einmalige Aufdeckung von stillen Reserven entsteht, zu mildern. Die jeweiligen Drittel des

²⁶⁸ Vgl. SIART (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 203 i.V.m. § 37 EStG; Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINI HOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 141.

²⁶⁹ Vgl. FRITZ-SCHMIED/URNIK/BERGMANN (2019), Onlinequelle [25.04.2024], S. 184.

²⁷⁰ Vgl. SIART (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 202 f; Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINI HOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 142; Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2016) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/KANDUTH-KRISTEN, Onlinequelle [25.04.2024], S. 223.

²⁷¹ Vgl. WKO (2024a), Onlinequelle [25.04.2024], Der Gewinnfreibetrag.

²⁷² S. Kap. 5.2.3. Steuerliche Begünstigungen für den Anteilverkauf, S. 94.

²⁷³ Vgl. BIRNBAUER/AGHDAM (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 142; Vgl. KOFLER/URNIK/ROHN (2020), Onlinequelle [25.04.2024], S. 28 f; Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINI HOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 142 i.V.m. § 37 (2) EStG.

Veräußerungsgewinns sind beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Anteilverkauf zugeordnet wird, dem Steuertarif gem. § 33 EStG zu unterwerfen. Die Wirkung dieser Begünstigung liegt in einer periodenübergreifenden Glättung der Progression. Darüber hinaus wird durch die Verschiebung des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerschuld für den Veräußerungsgewinn in die Folgejahre eine Steuerstundung erreicht.²⁷⁴

Freibetrag gem. § 24 (4) EStG

Fortführend sieht § 24 (4) EStG vor, dass ein Veräußerungsgewinn erst ab einem Betrag von 7.300,00 € steuerpflichtig ist. Bei der Veräußerung eines Mitunternehmer*innenanteils kann folglich ein Freibetrag in Höhe des entsprechenden Anteils bis zu 7.300,00 € geltend gemacht werden.²⁷⁵ Der auf die einzelnen Mitunternehmer*innen entfallende Anteil am Freibetrag bestimmt sich nach dem Verhältnis der vertraglichen Kapitalbeteiligung. Es wird das Kapitalkonto vom* von der austretenden Mitunternehmer*in herangezogen und der Summe der Kapitalkonten aller Mitunternehmer*innen gegenübergestellt.²⁷⁶

Die Möglichkeit zur Inanspruchnahme des Freibetrags ist, unabhängig von sozialen Erwägungen und der Haltedauer des Mitunternehmer*innenanteils, gegeben, sofern keiner der folgenden Ausschlussgründe vorliegt.²⁷⁷ Gem. § 24 (4) EStG steht der Freibetrag nicht zu, wenn die Veräußerung des Mitunternehmer*innenanteils unter § 37 (5) EStG fällt und der Hälftesteuersatz angewendet wird. Ebenso entfällt die Anwendung des Freibetrags, wenn die Drei-Jahres-Verteilung gem. § 37 (2) EStG in Anspruch genommen wird.²⁷⁸ Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass der Freibetrag nur dann zur Anwendung kommt, wenn keine Anträge auf die anderen beiden Begünstigungen gestellt werden.²⁷⁹

Für eine klare Übersicht werden die Voraussetzungen für die steuerlichen Begünstigungen tabellarisch dargestellt:

²⁷⁴ Vgl. FRITZ-SCHMIED/URNIK/BERGMANN (2019), Onlinequelle [25.04.2024], S. 186 f.

²⁷⁵ Vgl. BIRNBAUER/AGHDAM (2023), Onlinequelle [25.04.2024], S. 142; Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 141.

²⁷⁶ Vgl. FRITZ-SCHMIED/URNIK/BERGMANN (2019), Onlinequelle [25.04.2024], S. 184 f i.V.m. EStR 2000 (2021), Rz 5691.

²⁷⁷ Vgl. FRITZ-SCHMIED/URNIK/BERGMANN (2019), Onlinequelle [25.04.2024], S. 184.

²⁷⁸ Vgl. KOFLER/URNIK/ROHN (2020), Onlinequelle [25.04.2024], S. 29; Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2018) in: HÜBNER-SCHWARZINGER/HOLZGRUBER/MINIHOLD (Hrsg.), Onlinequelle [25.04.2024], S. 141 i.V.m. § 24 (4) EStG.

²⁷⁹ Vgl. FRITZ-SCHMIED/URNIK/BERGMANN (2019), Onlinequelle [25.04.2024], S. 184.

Voraussetzungen	Hälftesteuersatz	Drei-Jahres-Verteilung	Freibetrag
Allgemeine Voraussetzung			
Verstreichen von 7 Jahren seit Eröffnung oder letztem entgeltlichen Erwerbsvorgang	X	X	
Besondere Voraussetzungen			
Tod des*der Steuerpflichtigen <u>oder</u>	X		
Erwerbsunfähigkeit zum Zeitpunkt des Anteilverkaufs <u>oder</u>	X		
Vollendung des 60. Lebensjahres und Beendigung der Erwerbstätigkeit	X		
Anwendbar auf			
Übergangsgewinn	X		
Veräußerungsgewinn	X	X	X

Tabelle 28: Voraussetzungen für steuerliche Begünstigungen für den Übergangs- und Veräußerungsgewinn, Quelle: in Anlehnung an SIART (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 203.

Die Analyse der steuerlichen Begünstigungen für Veräußerungsgewinne gem. dem EStG zeigt auf, dass bei einer geplanten Entnahme oder Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem SBV, die in der Vergangenheit für den investitionsbedingten GFB nach § 10 EStG oder den IFB gem. § 11 EStG verwendet wurden, steuerliche Vorteile realisiert werden können. Es kann vorteilhaft sein, diese Handlung im Rahmen der Veräußerung des Mitunternehmer*innenanteils zu vollziehen, um von den Begünstigungen für den Veräußerungsgewinn zu profitieren.²⁸⁰

²⁸⁰ Vgl. RAUTH (2018), Onlinequelle [25.04.2024], S. 15.

5.3. Darstellung der Phasen 1, 2 und 3 im Netzplan

Die dritte Phase des Leitfadens konzentriert sich auf die steuerliche Behandlung des Anteilverkaufs in einer Gruppenpraxis, wie in den vorangegangenen Kapiteln ausgeführt.

Im Rahmen des AP 3.1. erfolgt die Erstellung der EAR auf Ebene der OG und die Berechnung des Anteils der einzelnen Mitunternehmer*innen am laufenden steuerlichen Ergebnis der Gruppenpraxis.²⁸¹ In AP 3.2. wird das Übergangsergebnis auf OG-Ebene durch einen Wechsel der Gewinnermittlungsart gem. § 4 (10) EStG berechnet und den Mitunternehmer*innen anteilmäßig zugerechnet.²⁸² AP 3.3. zielt darauf ab, die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben der Ärzte*Ärztinnen zu berechnen und in der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen.²⁸³ Im Rahmen von AP 3.4. wird der Veräußerungsgewinn bzw. -verlust aus dem Anteilverkauf für die Mitunternehmer*innen ermittelt.²⁸⁴ AP 3.5. zielt darauf ab, festzustellen, welche steuerlichen Begünstigungen für den Anteilverkauf von den jeweiligen Mitunternehmer*innen in Anspruch genommen werden sollten, um die aus dem Anteilverkauf resultierende Steuerbelastung möglichst gering zu gestalten.²⁸⁵ Den Abschluss der Abwicklung des Anteilverkaufs bildet die Besprechung der steuerlichen Ergebnisse mit den Klient*innen sowie die Einreichung der Steuererklärungen beim zuständigen Finanzamt in AP 3.6. Danach ist das Projekt beendet.

Durch diese AP wird der PSP um die letzte Phase, Phase 3 erweitert und fertiggestellt. Die grafische Darstellung des gesamten PSP ist wie folgt:

²⁸¹ S. Kap. 5.1. Ertragsteuerliche Behandlung des Anteilverkaufs auf Ebene der OG, S. 74 ff.

²⁸² S. Kap. 5.1.2. Ermittlung des Übergangsergebnisses, S. 77 ff.

²⁸³ S. Kap. 5.2.1. Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen der Gruppenpraxis und den Mitunternehmer*innen, S. 81 ff.

²⁸⁴ S. Kap. 5.2.2. Ermittlung des Veräußerungsergebnisses, S. 84 ff.

²⁸⁵ S. Kap. 5.2.3. Steuerliche Begünstigungen für den Anteilverkauf, S. 90 ff.

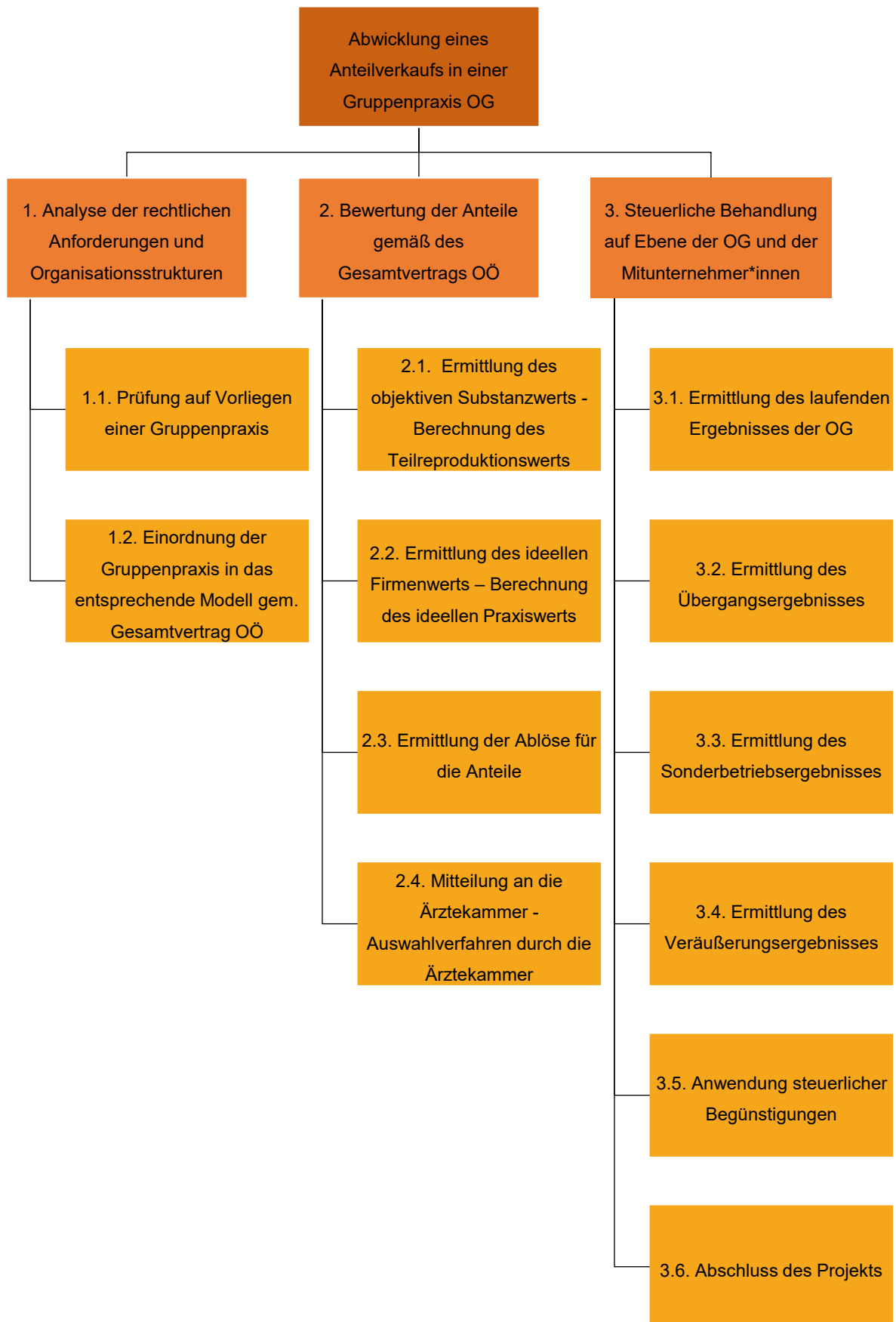


Abbildung 10: Phasen 1, 2 und 3 im PSP,
Quelle: eigene Darstellung.

Um die Gründe, Ziele, Vorgehensweise, Verantwortlichkeiten und benötigten Unterlagen der AP der letzten Phase des Anteilverkaufs darzustellen, werden die W-Fragen beantwortet und die AP mit zeitlichen Fristen hinterlegt.

AP 3.1. Ermittlung des laufenden Ergebnisses der Gruppenpraxis OG

Zu Beginn der Phase 3 ist die laufende Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Gruppenpraxis OG für das Jahr des Anteilverkaufs zu erstellen. Dazu bildet das AP 3.1. die Ermittlung des laufenden Ergebnisses der Gruppenpraxis gem. der Vorschriften in § 4 (3) EStG. Die Bestandteile dieses AP lassen sich wie folgt darstellen:

Warum wird das AP durchgeführt?
<ul style="list-style-type: none"> - Dieses AP wird durchgeführt, um den Anteil der Mitunternehmer*innen am laufenden Ergebnis der Gruppenpraxis OG zu ermitteln, da dieses aufgrund des Durchgriffsprinzip auf Ebene der Ärzte*Ärztinnen zu berücksichtigen ist.
Was sind die Ziele?
<ul style="list-style-type: none"> - Das Ziel besteht darin, den Anteil der Mitunternehmer*innen am laufenden Ergebnis korrekt zu berechnen.
Wie muss vorgegangen werden, damit die Ziele erreicht werden?
<ul style="list-style-type: none"> - Erstellung der EAR der Gruppenpraxis - Ermittlung der MWR - Eintragung der Zahlen im Leitfaden - anteiliges Ergebnis der Mitunternehmer*innen wird automatisch im Leitfaden berechnet
Wer ist am AP beteiligt?
<ul style="list-style-type: none"> - Aufbereitung der EAR und MWR: Team der Bilanzierung - Letztverantwortung und Kontrolle: Herr Mag. Kneidinger
Wann findet das AP statt?
<ul style="list-style-type: none"> - frühester Anfangszeitpunkt: Die Buchhaltung (BH) des Jahres, indem der Anteilverkauf stattgefunden hat, ist fertiggestellt. - Dauer: Für die Erstellung der EAR wird eine geplante Dauer von 45 T festgelegt, da Abstimmungen zwischen dem Team der Bilanzierung, den Klient*innen und Herrn Mag. Kneidinger notwendig sind. - frühester Endzeitpunkt: BH fertig + 45 T

Welche Dokumente werden benötigt?
<ul style="list-style-type: none"> - BH von Jänner bis Dezember (Einnahmen, Ausgaben, Anlagenverzeichnis, Depotauszüge, Infos zu Privatanteilen)

Tabelle 29: Bestandteile des AP 3.1.,
Quelle: eigene Darstellung.

Für die Abarbeitung des AP 3.1. wurde im Leitfaden eine Berechnungsvorlage konzipiert, die den Gewinn bzw. Verlust automatisch auf die beteiligten Mitunternehmer*innen verteilt. Diese Berechnung wird im Anhang dargestellt.²⁸⁶

Parallel zur Erstellung der EAR, kann auch das Übergangsergebnis ermittelt werden, da die Zu- und Abschläge unabhängig vom laufenden Ergebnis berechnet werden.

AP 3.2. Ermittlung des Übergangsergebnisses

Das AP 3.2. bildet die Ermittlung des Übergangsgewinns. Die Bestandteile lassen sich wie folgt darstellen:

Warum wird das AP durchgeführt?
<ul style="list-style-type: none"> - Dieses AP wird durchgeführt, um den Anteil der Mitunternehmer*innen am Übergangsergebnis, der durch den zwingenden Gewinnermittlungswechsel gem. § 4 (10) EStG entsteht, zu ermitteln, da dieser in die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit bei den Ärzt*innen einfließt.
Was sind die Ziele?
<ul style="list-style-type: none"> - Das Ziel besteht darin, den Übergangsgewinn bzw. -verlust korrekt zu berechnen und anteilig den Mitunternehmer*innen zuzuweisen.
Wie muss vorgegangen werden, damit die Ziele erreicht werden?
<ul style="list-style-type: none"> - Ermittlung der Zu- und Abschläge - Eintragung der Zahlen im Leitfaden - anteiliges Übergangsergebnis der Mitunternehmer*innen wird automatisch im Leitfaden berechnet
Wer ist am AP beteiligt?
<ul style="list-style-type: none"> - Aufbereitung der Zu- und Abschläge: Team der Bilanzierung - Letztverantwortung und Kontrolle: Herr Mag. Kneidinger

²⁸⁶ S. Anhang VII: Ermittlung des steuerlichen laufenden Ergebnisses, S. 174.

Wann findet das AP statt?
<ul style="list-style-type: none"> - frühester Anfangszeitpunkt: Die BH des Jahres, indem der Anteilverkauf stattgefunden hat, ist fertiggestellt. - Dauer: Für die Berechnung des Übergangsergebnisses wird eine geplante Dauer von 45 T festgelegt, da Abstimmungen zwischen dem Team der Bilanzierung, den Klient*innen und Herrn Mag. Kneidinger notwendig sind, um alle Zu- und Abschläge korrekt zu erfassen. - frühester Endzeitpunkt: BH fertig + 45 T
Welche Dokumente werden benötigt?
<ul style="list-style-type: none"> - Infos zu Einnahmen und Ausgaben, die den Zeitraum vor dem Anteilverkauf betreffen, aber erst nach dem Stichtag des Mitunternehmer*innenwechsels abgerechnet werden

Tabelle 30: Bestandteile de AP 3.2.,
Quelle: eigene Darstellung.

Die Übergangsergebnisberechnung erfolgt nach Eingabe der relevanten Daten im Leitfaden automatisch. Die automatisierte Berechnungsvorlage wird im Anhang dargestellt.²⁸⁷ Wenn AP 3.1. und AP 3.2. abgeschlossen sind und das anteilige laufende Ergebnis sowie das anteilige Übergangsergebnis feststehen, wird zur zweiten Stufe der Gewinnermittlung übergegangen, der Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses auf Mitunternehmer*innenebene.

AP 3.3. Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses

Das AP 3.3. bildet die Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses der Mitunternehmer*innen. Die Bestandteile lassen sich wie folgt darstellen:

Warum wird das AP durchgeführt?
<ul style="list-style-type: none"> - Dieses AP wird durchgeführt, damit die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben, die aufgrund von Leistungsbeziehungen zwischen den Mitunternehmer*innen und der Gruppenpraxis entstehen, in den Einkünften der Mitunternehmer*innen berücksichtigt werden.
Was sind die Ziele?
<ul style="list-style-type: none"> - Das Ziel besteht darin, alle Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben vollständig zu erfassen.

²⁸⁷ S. Anhang VIII: Ermittlung des Übergangsergebnisses, S. 175.

Wie muss vorgegangen werden, damit die Ziele erreicht werden?
<ul style="list-style-type: none"> - Anforderung der Unterlagen und Informationen zu den Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben bei den Mitunternehmer*innen - Eintragung der Zahlen im Leitfaden - Sonderbetriebsergebnis der Mitunternehmer*innen wird automatisch im Leitfaden berechnet
Wer ist am AP beteiligt?
<ul style="list-style-type: none"> - Aufbereitung der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben: Team der Bilanzierung - Letztverantwortung und Kontrolle: Herr Mag. Kneidinger
Wann findet das AP statt?
<ul style="list-style-type: none"> - frühester Anfangszeitpunkt: BH fertig + 45 T - Dauer: Für die Ermittlung der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben wird eine geplante Dauer von 30 T festgelegt, da die Unterlagen bei den Klient*innen gesondert anzufordern sind und Abstimmungen zwischen dem Team der Bilanzierung, den Klient*innen und Herrn Mag. Kneidinger notwendig sind. - frühester Endzeitpunkt: BH fertig + 45 T + 30 T = BH fertig + 75 T
Welche Dokumente werden benötigt?
<ul style="list-style-type: none"> - Infos zu persönlichen Einnahmen und Ausgaben der Ärzte*Ärztinnen die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Gruppenpraxis entstanden sind

Tabelle 31: Bestandteile des AP 3.3.,
Quelle: eigene Darstellung.

Die Berechnung des Sonderbetriebsergebnisses je Mitunternehmer*in erfolgt nach Eingabe der relevanten Daten im Leitfaden automatisch. Die Berechnungsvorlage wird im Anhang dargestellt.²⁸⁸ Parallel zur Berechnung der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben wird das AP 3.4. die Ermittlung des Veräußerungsergebnisses durchgeführt, da dieses unabhängig vom Sonderbetriebsergebnis ist.

²⁸⁸ S. Anhang IX: Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses, S. 176.

AP 3.4. Ermittlung des Veräußerungsergebnisses

Das AP 3.4. bildet die Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts, der aus dem Anteilverkauf bei den anteilverkaufenden Mitunternehmer*innen entsteht. Die Bestandteile lassen sich wie folgt darstellen:

Warum wird das AP durchgeführt?
<ul style="list-style-type: none">- Dieses AP wird durchgeführt, damit eine korrekte Ermittlung des Veräußerungsergebnisses bei den Mitunternehmer*innen erfolgt.
Was sind die Ziele?
<ul style="list-style-type: none">- Das Ziel besteht darin, den gesamten Veräußerungsgewinn oder -verlust zu ermitteln.
Wie muss vorgegangen werden, damit die Ziele erreicht werden?
<ul style="list-style-type: none">- Ermittlung eines eventuell nachzuversteuernden GFB- Ermittlung des gemeinen Werts von Wirtschaftsgütern, die in das Privatvermögen überführt oder an Dritte veräußert wurden- Ermittlung des Buchwerts von Wirtschaftsgütern, die in das Privatvermögen überführt oder an Dritte veräußert wurden- Ermittlung der Veräußerungskosten- Ermittlung des fixen Kapitalkontos der jeweiligen Mitunternehmer*innen- Eintragung der Zahlen im Leitfaden- Veräußerungsergebnis der Mitunternehmer*innen wird automatisch im Leitfaden berechnet
Wer ist am AP beteiligt?
<ul style="list-style-type: none">- Aufbereitung der Berechnung: Team der Bilanzierung- Letztverantwortung und Kontrolle: Herr Mag. Kneidinger
Wann findet das AP statt?
<ul style="list-style-type: none">- frühester Anfangszeitpunkt: BH fertig + 45 T- Dauer: Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts wird eine geplante Dauer von 30 T festgelegt, da in manchen Fällen Wirtschaftsgüter, die ins Privatvermögen überführt werden, zu bewerten sind und Abstimmungen zwischen

dem Team der Bilanzierung, den Klient*innen und Herrn Mag. Kneidinger notwendig sind.
- frühester Endzeitpunkt: BH fertig + 45 T + 30 T = BH fertig + 75 T
Welche Dokumente werden benötigt?
<ul style="list-style-type: none"> - Vertrag über den Anteilverkauf - Informationen zu den Veräußerungskosten - Anlagenverzeichnis für Buchwerte der entnommenen oder veräußerten Wirtschaftsgüter

Tabelle 32: Bestandteile des AP 3.4.,
Quelle: eigene Darstellung.

Die Berechnung des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts je Mitunternehmer*in kann nach Eingabe der relevanten Daten im Leitfaden automatisch erfolgen. Die Berechnung wird im Anhang dargestellt.²⁸⁹ Sind die AP 3.3. und 3.4. zur Gänze abgeschlossen, wird zum AP 3.5. übergegangen.

AP 3.5. Anwendung steuerlicher Begünstigungen

Das AP 3.5. bildet der Vorteilhaftigkeitsvergleich von Steuerbegünstigungen, die für den Anteilverkauf bei den jeweiligen Mitunternehmer*innen zur Anwendung kommen. Die Bestandteile lassen sich wie folgt darstellen:

Warum wird das AP durchgeführt?
- Dieses AP wird durchgeführt, damit die Steuerbegünstigungen optimal für den Anteilverkauf von den Mitunternehmer*innen angewendet werden.
Was sind die Ziele?
- Das Ziel besteht darin, den Anteilverkauf für die Ärzte*Ärztinnen möglichst steuer-schonend zu gestalten und Steuerbegünstigungen optimal anzuwenden.
Wie muss vorgegangen werden, damit die Ziele erreicht werden?
<ul style="list-style-type: none"> - IFB: Investitionen für den IFB sind im Leitfaden entsprechend einzutragen - GFB: Investitionen für den GFB sind im Leitfaden entsprechend einzutragen - Hälftesteuersatz: Beantwortung der Fragen im Leitfaden - Prüfung auf Vorliegen der Voraussetzungen für den Hälftesteuersatz und die 3-Jahres-Verteilung erfolgt im Leitfaden automatisch

²⁸⁹ S. Anhang X: Ermittlung des Veräußerungsergebnisses, S. 177.

<ul style="list-style-type: none"> - Berechnung der gesamten Steuerbelastung erfolgt im Leitfaden automatisch - falls mehrere Steuerbegünstigungen für den Veräußerungsgewinn anwendbar sind: Betrachtung des Vorteilhaftigkeitsvergleichs - Variante mit der geringsten Steuerbelastung auswählen
<p>Wer ist am AP beteiligt?</p>
<ul style="list-style-type: none"> - Aufbereitung der Berechnung und Prüfung der Voraussetzungen: Team der Bilanzierung - Letztverantwortung und Kontrolle: Herr Mag. Kneidinger
<p>Wann findet das AP statt?</p>
<ul style="list-style-type: none"> - frühester Anfangszeitpunkt: BH fertig + 45 T + 30 T = BH fertig + 75 T - Dauer: Für die Anwendung der steuerlichen Begünstigungen wird eine geplante Dauer von 14 T festgelegt, da Informationen zu anderen Einkunftsquellen notwendig sind und Abstimmungen zwischen dem Team der Bilanzierung, den Klient*innen und Herrn Mag. Kneidinger notwendig sind. - frühester Endzeitpunkt: BH fertig + 45 T + 30 T + 14 T = BH fertig + 89 T
<p>Welche Dokumente werden benötigt?</p>
<ul style="list-style-type: none"> - Anlagenverzeichnis über die getätigten Investitionen für den IFB und GFB - ursprünglicher Gesellschaftsvertrag zur Ermittlung der Bestehensdauer der Gruppenpraxis - Informationen zu den Gründen des Anteilverkaufs (Pensionierung, Tod, Erwerbsunfähigkeit)

Tabelle 33: Bestandteile des AP 3.5.,
Quelle: eigene Darstellung.

Die steuerlichen Begünstigungen werden im Leitfaden automatisch gegenübergestellt. Ein Auszug aus der Berechnung im Leitfaden erfolgt im Anhang.²⁹⁰ Ist das AP 3.5. abgeschlossen, beginnt die Endphase des Projekts.

²⁹⁰ S. Anhang XI: Anwendung steuerlicher Begünstigungen, S. 178 ff.

AP 3.6. Abschluss des Projekts

Das AP 3.6. bildet die Besprechung der steuerlichen Ergebnisse mit den Klient*innen. Anschließend sind die Steuererklärungen beim Finanzamt einzureichen.

Warum wird das AP durchgeführt?
<ul style="list-style-type: none">- Dieses AP wird durchgeführt, damit das Projekt abgeschlossen werden kann, indem die Steuererklärungen beim zuständigen Finanzamt eingereicht werden.
Was sind die Ziele?
<ul style="list-style-type: none">- Das Ziel besteht darin, alle notwendigen Erklärungen beim zuständigen Finanzamt fristgerecht und korrekt einzureichen.
Wie muss vorgegangen werden, damit die Ziele erreicht werden?
<ul style="list-style-type: none">- Besprechung der steuerlichen Ergebnisse mit den Klient*innen- Einreichung der Steuerklärungen beim zuständigen Finanzamt
Wer ist am AP beteiligt?
<ul style="list-style-type: none">- Vereinbarung des Besprechungstermins: Team der Bilanzierung- Durchführung der Besprechung: Herr Mag. Kneidinger- Einreichung der Steuererklärungen: Team der Bilanzierung- Letztverantwortung und Kontrolle: Herr Mag. Kneidinger- Veranlagung der Einkünfte: zuständiges Finanzamt
Wann findet das AP statt?
<ul style="list-style-type: none">- frühester Anfangszeitpunkt: BH fertig + 45 T + 30 T + 14 T = BH fertig + 89 T- Dauer: Für die Besprechung und die Einreichung der Steuererklärungen wird eine geplante Dauer von 14 T festgelegt.- frühester Endzeitpunkt: BH fertig + 45 T + 30 T + 14 T + 14 T = BH fertig + 103 T
Welche Dokumente werden benötigt?
<ul style="list-style-type: none">- EAR- Berechnungsunterlagen zum Übergangs-, Sonderbetriebs- und Veräußerungsergebnis- Steuererklärungen

Tabelle 34: Bestandteile des AP 3.6.,
Quelle: eigene Darstellung.

Sind die Steuererklärungen beim zuständigen Finanzamt eingereicht, ist das Projekt beendet. Ein Auszug aus der Darstellung der Endphase im Leitfaden erfolgt im Anhang.²⁹¹

Fristenberechnung

In Phase 3 wurden sämtliche AP mit den frühestmöglichen Anfangs- und Endzeitpunkten versehen. Die Phase schließt mit der Einreichung der Steuererklärungen ab, was die Rückwärtsrechnung zur Ermittlung der spätesten Anfangs- und Endzeitpunkte der AP in Phase 3, beginnend mit dem Zeitpunkt der Einreichung beim Finanzamt ermöglicht.

Aufgrund der Tatsache, dass die Steuererklärungen nicht von den Klient*innen selbst, sondern von deren Parteienvertreter*innen eingebracht werden, wird die Quotenregelung für die Fristeinhaltung angewendet. Die Quotenregelung sieht vor, dass die Abgabenerklärungen in fünf Tranchen zu je 20 % eingereicht werden können. Diese Frist beginnt Ende Oktober des auf den Veranlagungszeitraum folgenden Jahres und erstreckt sich bis Ende März des Zweitfolgejahres. Werden die Quoten nicht erfüllt, kommt es zu Sanktionen.²⁹²

Mit dem Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2023 wurde eine Neuerung in § 134 a BAO geschaffen. Dabei wurde die Quotenregelung für die Einreichung von Abgabenerklärungen von berufsmäßig vertretenen Abgabepflichtigen normiert. Gem. der neuen Regelung können die Abgabenerklärungen im Rahmen einer automationsunterstützten Quotenregelung bis zum 31. März des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Jahres eingereicht werden. Die konkrete Ausgestaltung der Quotenregelung erfolgt in der Quotenregelungsverordnung (QuRV), die am 12. Dezember 2023 erlassen wurde. Abweichend von der Frist für die automationsunterstützten Einreichung von Abgabenerklärungen sieht § 4 (3) QuRV eine gesonderte Regelung für Abgabenerklärungen zur Feststellung betrieblicher Einkünfte vor. Demnach sind diese Erklärungen zu 50 % bis zum 30. November des Folgejahres und zu 100 % bis zum 31. Jänner des Zweitfolgejahres einzureichen. Die Begründung für diese Neuerung liegt in der beschleunigten Abwicklung der Feststellungsverfahren, was eine zeitnahe Erledigung der anschließenden Abgabenerklärungsverfahren ermöglicht.²⁹³

Dies bedeutet, dass die Abgabenerklärung zur Feststellung der Einkünfte von einer Gruppenpraxis OG bis spätestens 31. Jänner des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres einzureichen sind. Für das Projekt wird die erste Frist per 30. November des Folgejahres herangezogen, um die Einhaltung der Quote sicherzustellen. Der späteste Endzeitpunkt des AP 3.6. liegt somit am 30. November des auf den Anteilverkauf folgenden Jahres. Ausgehend von diesem Datum erfolgt die Rückwärtsrechnung durch Subtraktion der geplanten Dauer des AP.

²⁹¹ S. Anhang XII: Abschluss des Projekts, S. 184.

²⁹² Vgl. RZESZUT/TURPIN (2023) in: SWK, SWK 20-21/2023, Onlinequelle [25.04.2024], S. 841.

²⁹³ Vgl. RZESZUT/TURPIN (2023) in: SWK, SWK 20-21/2023, Onlinequelle [25.04.2024], S. 841 ff.

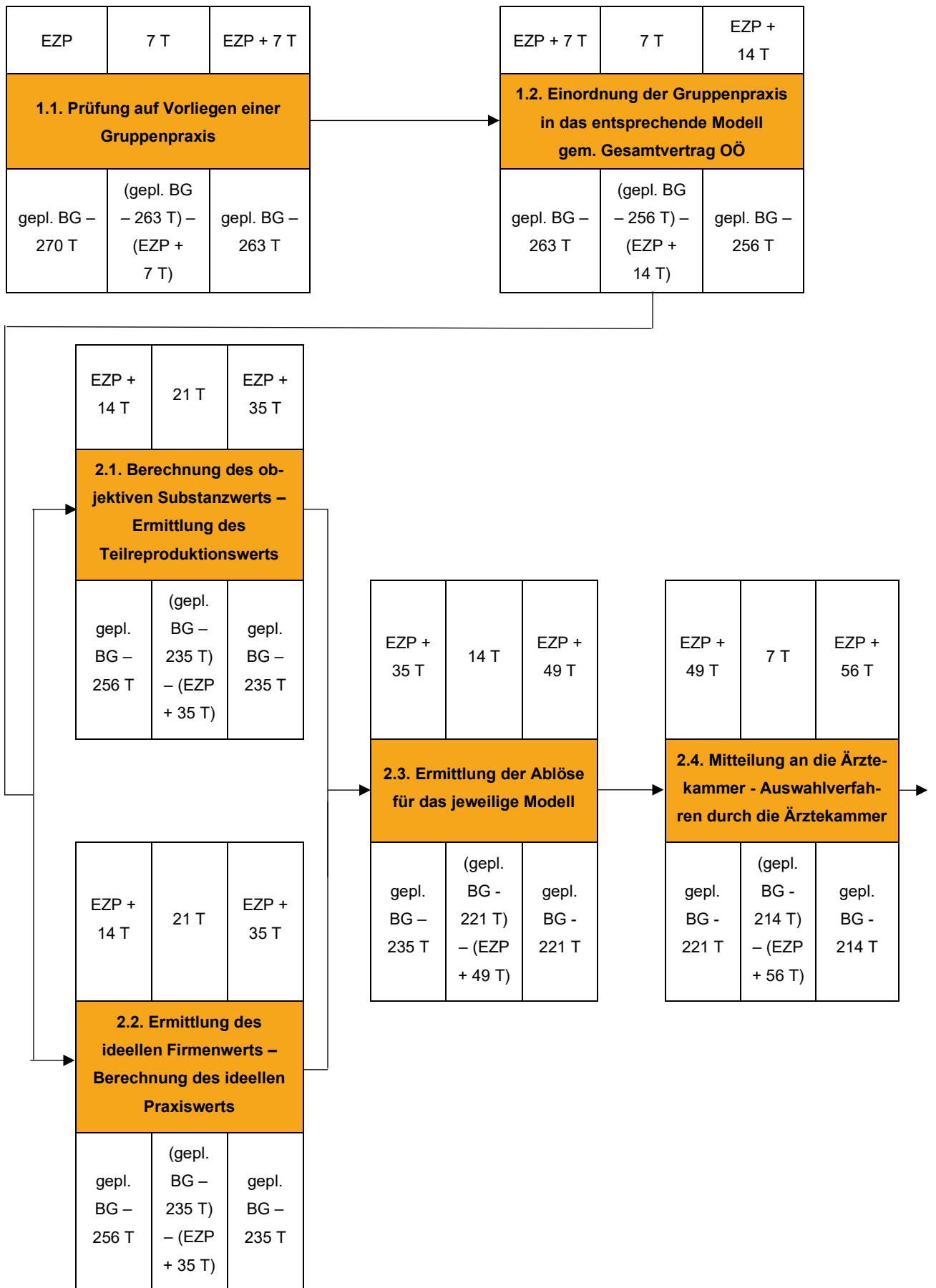
Der Puffer wird ermittelt, indem der früheste Endzeitpunkt vom spätesten Endzeitpunkt subtrahiert wird. Diese Berechnung wird bis zum AP 3.1. durchgeführt.

Um die Berechnung der Fristen im Leitfaden zu automatisieren, ist das Fertigstellungsdatum der Buchhaltung des Jahres, in dem der Anteilverkauf stattgefunden hat, einzugeben.²⁹⁴ Von diesem Zeitpunkt wird automatisch die Vorwärtsrechnung durchgeführt. Die Berechnung der spätesten End- und Anfangszeitpunkte wird ebenfalls automatisch, ausgehend vom 30. November des Zweitfolgejahres, durchgeführt. Die Darstellung des gesamten Netzplans im Leitfaden erfolgt im Anhang.²⁹⁵

Die Darstellung der Phasen 1 bis 3 im Netzplan erfolgt anhand der Ausführungen auf den nächsten beiden Seiten wie folgt:

²⁹⁴ S. Anhang XIII: Eingabe der Grunddaten im Leitfaden, S. 185.

²⁹⁵ S. Anhang XIV: Darstellung des Netzplans im Leitfaden, S. 186 ff.



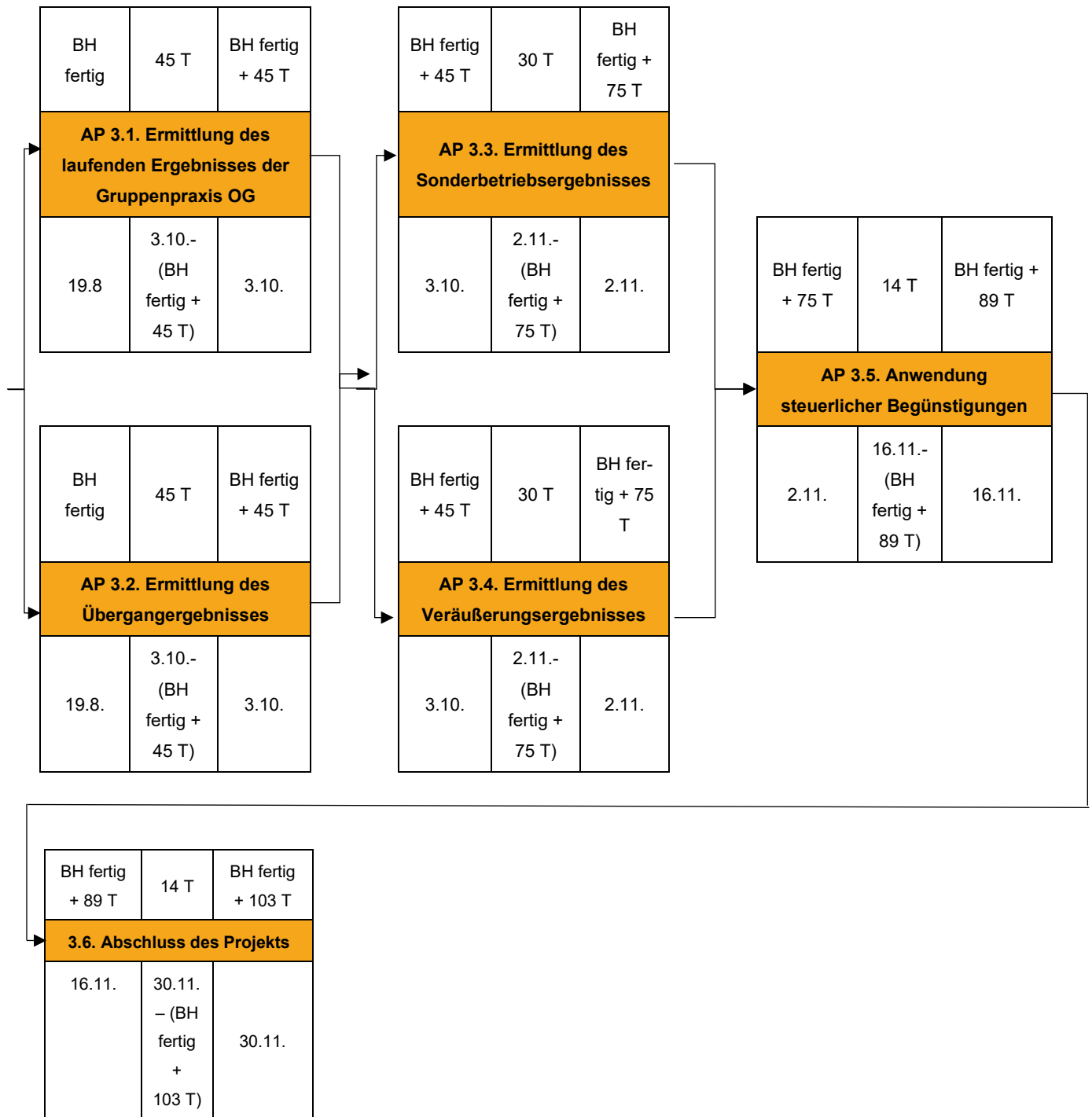


Abbildung 11: Phasen 1, 2 und 3 im Netzplan, Quelle: eigene Darstellung.

6. Praxisfall Gemeinschaftliche Ordination Dr. X & Dr. Y OG

In diesem Kapitel erfolgt die Anwendung des Leitfadens auf den Praxisfall der Gemeinschaftlichen Ordination Dr. X & Dr. Y OG (Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG). Bei den dargestellten Sachverhalten und Zahlen handelt es sich um Echtdaten. Aus Gründen der Nachvollziehbarkeit und zur Wahrung der Vertraulichkeit der sensiblen Informationen werden die Daten anonymisiert. Dies dient zur Gewährleistung des Datenschutzes und der Wettbewerbsintegrität. Es wird darauf geachtet, dass durch die Verwendung der Echtdaten keine geschäftsschädigenden Effekte entstehen. Die Echtdaten liegen dem Department Rechnungswesen und Controlling an der FH CAMPUS 02 vor.

Die Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG bietet Dienstleistungen im Bereich der Allgemeinmedizin und hat ihren Sitz in Oberösterreich. Die Einzelordination wurde von Dr. X im Jahr 2014 um 0,5 Kasernenstellen erweitert und gemeinsam mit Dr. Y als OG ins Firmenbuch eingetragen. Dr. X hielt einen Anteil von 70 % als Seniorpartner*in, während Dr. Y als Juniorpartner*in einen Mitunternehmer*innenanteil von 30 % besaß. Die vereinbarte Kapitaleinlage wurde entsprechend den jeweiligen Anteilen der Mediziner*innen an der OG geleistet und belief sich insgesamt auf 1.000,00 €. Das Ende der Ordination wurde mit dem Jahr 2037 festgesetzt.

Im März 2022 kontaktierten die Mitunternehmer*innen Herrn Mag. Kneidinger mit dem Anliegen einen Mitunternehmer*innenwechsel zu veranlassen. Dr. Y entschied sich dazu, vollständig aus der Praxis auszusteigen, um die Tätigkeit in der nebenbei geführten Einzelordination in einem anderen medizinischen Bereich auszuweiten. Er*Sie beabsichtigte daher seine*ihre Anteile in Höhe von 30 % an der Ordination zu veräußern. Dr. X hingegen plante, in der Praxis zu bleiben und diese mit einem*r neuen Mitunternehmer*in fortzuführen. Dabei beabsichtigte auch Dr. X 10 % der Anteile zu verkaufen, so dass der*die neue Mitunternehmer*in insgesamt 40 % der Anteile an der Ordination erwerben konnte. Der Beginn der Praxis mit dem*der neuen Arzt*Ärztin wurde mit 1. Jänner 2023 geplant.

Die Schritte zur Abwicklung des Anteilverkaufs bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG werden in den folgenden Kapiteln anhand des erstellten Projektnetzplans dargestellt.

6.1. Darstellung des Netzplans

Zur automatischen Berechnung der zeitlichen Fristen wird das Registerblatt Grunddaten im Leitfaden gemäß den genannten Informationen zur allgemeinen Ausgangssituation entsprechend ausgefüllt:


Grunddaten zum Anteilverkauf	
Bitte geben Sie folgende Grunddaten zum Anteilverkauf ein:	
Angaben zur Ordination:	
Name der Ordination:	Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG
Zeitpunkt der Gründung (Format: dd.mm.jjjj):	01.10.2014
Angaben zu den bestehenden Mitunternehmer*innen:	
Name bestehende*r Mitunternehmer*in 1	Dr. X
Anteil bestehende*r Mitunternehmer*in 1	70%
Name bestehende*r Mitunternehmer*in 2	Dr. Y
Anteil bestehende*r Mitunternehmer*in 2	30%
Angaben zum Anteilverkauf:	
Zeitpunkt der Entscheidung zum Anteilverkauf (Format: dd.mm.jjjj)	31.03.2022
geplanter Stichtag des Anteilverkaufs (Format: dd.mm.jjjj)	31.12.2022
geplanter Anteilverkauf Dr. X in %	10%
geplanter Anteilverkauf Dr. Y in %	30%
Name des*der bleibenden Mitunternehmers*Mitunternehmerin nach Anteilverkauf	Dr. X
geplanter Anteil von Dr. X nach Anteilsverkauf	60%
geplanter Anteil eintretender*eintretende Mitunternehmer*in	40%
Angaben zu den Steuererklärungen:	
Datum zu dem die Buchhaltung 2022 fertiggestellt wurde:	02.02.2023
Hier klicken um zum Projektnetzplan zu gelangen	
	

Abbildung 12: Grunddaten zum Anteilverkauf,
Quelle: eigene Darstellung

Basierend auf diesen Daten werden die zeitlichen Fristen im Registerblatt Projektnetzplan automatisch berechnet. Der Beginn des gesamten Projektplans erfolgt zum Zeitpunkt der Entscheidung zum Anteilverkauf. Dies bedeutet, dass das AP 1.1. am 31. März 2022 beginnt. Der Antrag bei der ÄK sollte sieben Monate vor dem geplanten Stichtag des Mitunternehmer*innenwechsels gestellt werden, daher spätestens am 31. Mai 2022. Abhängig vom Startzeitpunkt und dem geplanten Einreichdatum der Unterlagen werden automatisch die Fristen für die einzelnen AP in den Phasen 1 und 2 berechnet. Der Netzplan für die Phasen 1 und 2 gestaltet sich wie folgt. Die grünen Ergebnissfelder bleiben noch leer, da die AP noch nicht bearbeitet wurden. Im Netzplan wird durch Klick auf das jeweilige AP zum entsprechenden Registerblatt weitergeleitet.

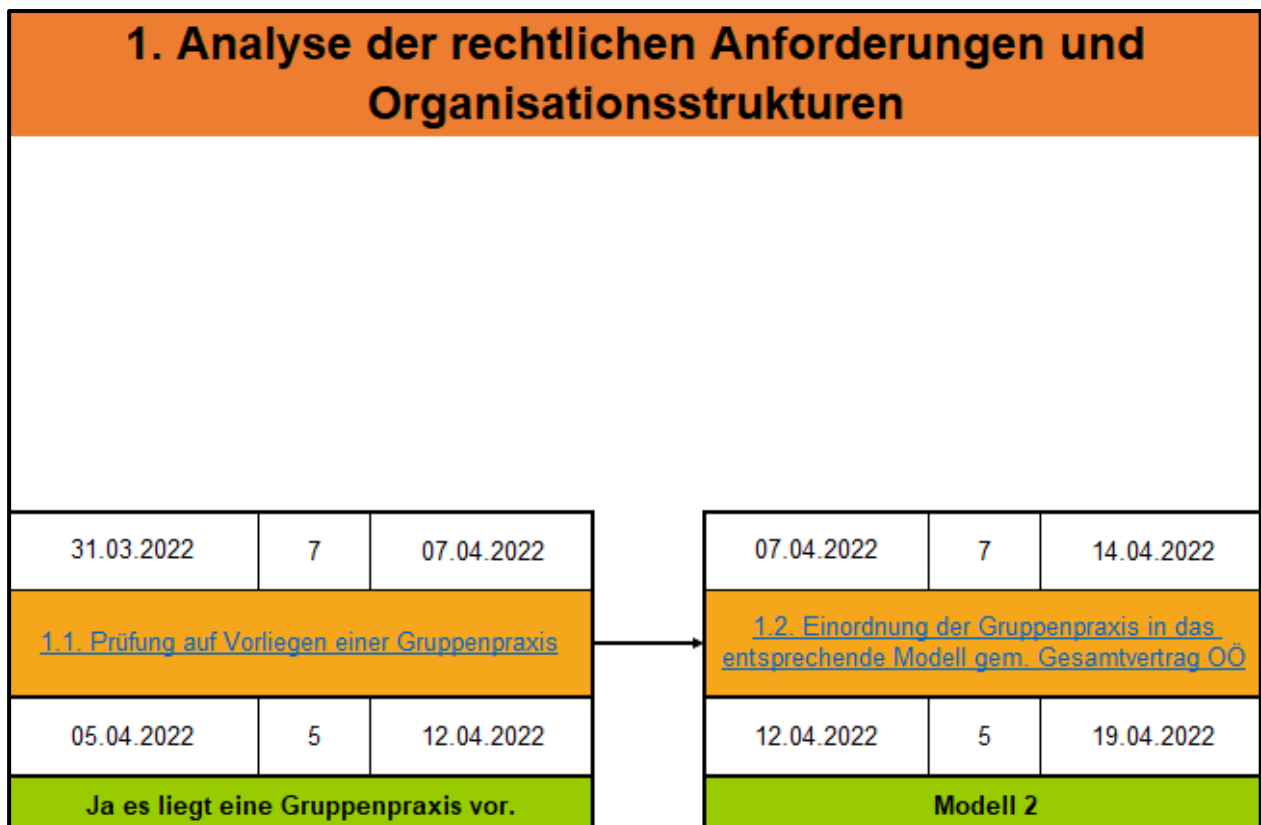


Abbildung 13: Phase 1 im Netzplan bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG, Quelle: eigene Darstellung.

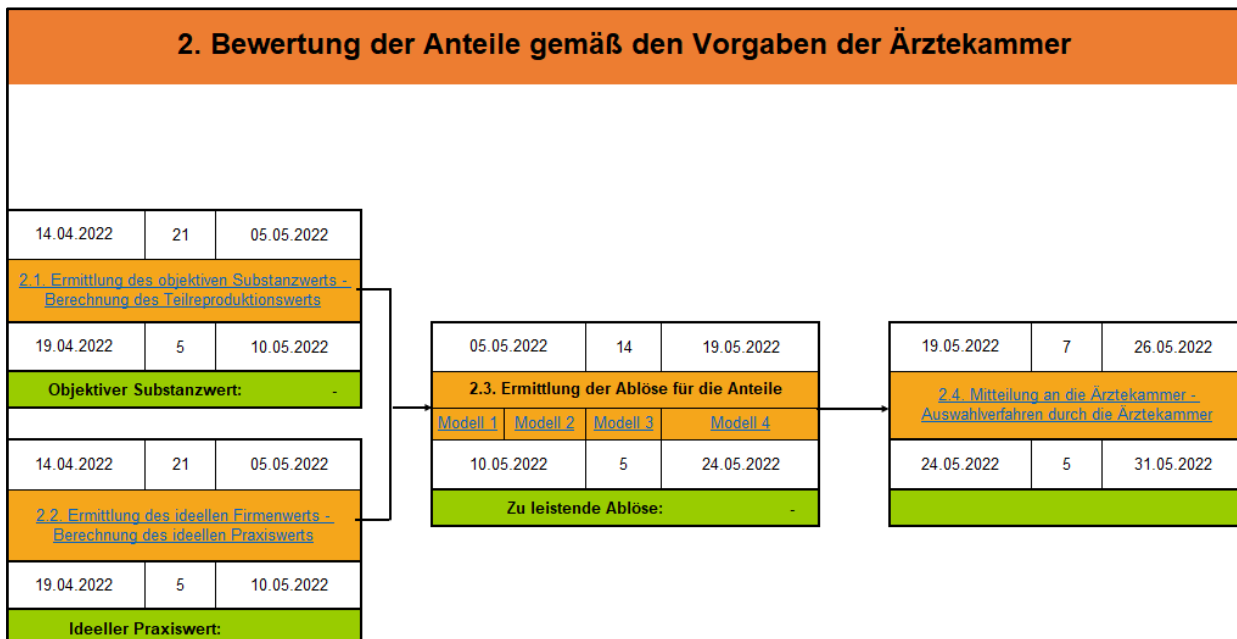


Abbildung 14: Phase 2 im Netzplan bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG, Quelle: eigene Darstellung.

Der Projektnetzplan zeigt, dass die grünen Ergebnisfelder leer sind bzw. Null enthalten, da die AP noch nicht bearbeitet wurden.

Der früheste Zeitpunkt für den Beginn der steuerlichen Beurteilung des Anteilverkaufs entspricht dem Zeitpunkt, an dem die BH für das Jahr 2022 abgeschlossen wurde. Dieser lag bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG am 2. Februar 2023. Das Datum wird im Registerblatt Grunddaten eingetragen. Obwohl für Personengesellschaften im Jahr 2022 noch die alte Quotenregelung zur Anwendung kommt, bleibt der späteste Termin für die Einreichung zum 30. November 2023 erhalten, um den Wunsch von Dr. X und Dr. Y über die zeitnahe Abwicklung der steuerlichen Beurteilung zu erfüllen. Ausgehend von diesen beiden Zeitpunkten werden die Fristen für die dritte Phase automatisch berechnet und im Netzplan wie folgt dargestellt:

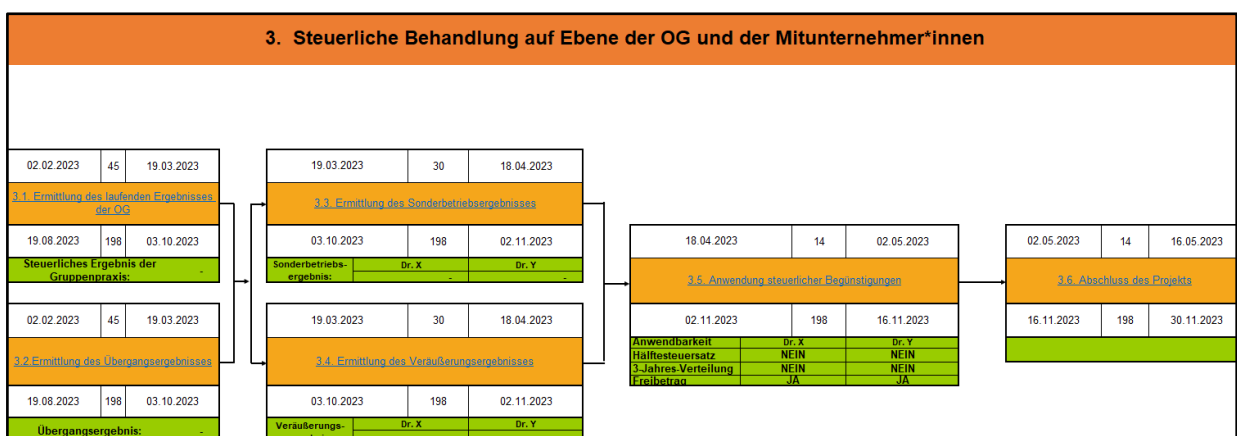


Abbildung 15: Phase 3 im Netzplan bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG, Quelle: eigene Darstellung.

6.2. Analyse der rechtlichen Anforderungen und Organisationsstrukturen

Im AP 1.1. wird die rechtliche Struktur der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG geprüft, um festzustellen, ob es sich um eine Gruppenpraxis gem. ÄrzteG handelt. Hierfür wird der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag der Praxis analysiert. Der ursprüngliche Zweck der Gemeinschaft zwischen Dr. X und Dr. Y war der gemeinsame Betrieb einer ärztlichen Ordination und die gemeinsame Versorgung von Patient*innen. Die Praxis wird in der Rechtsform der OG geführt, wie auch aus dem Namen hervorgeht. Des Weiteren ist im Gesellschaftsvertrag festgelegt, dass die Praxis selbst Träger von Rechten und Pflichten ist und diese auch gegenüber den Patient*innen geltend macht. Zudem ist die Praxis Inhaber des Kassenvertrags. Für die Anstellung von Angehörigen aus anderen Gesundheitsberufen gelten die Bestimmungen gem. § 52 a Abs 3 Z 8 ÄrzteG. Die im Projektleitfaden gestellten Fragen werden auf Grundlage dieser Informationen beantwortet und das Ergebnis wird automatisch generiert:


1. Analyse der rechtlichen Anforderungen und Organisationsstrukturen	
1.1. Prüfung auf Vorliegen einer Gruppenpraxis	
In einem ersten Schritt ist festzustellen, ob es sich im konkreten Fall um eine Gruppenpraxis handelt. Bitte tragen Sie dazu pro Frage bei der zutreffenden Antwort ein "x" ein. Die Informationen sollten aus dem ursprünglichen Gesellschaftsvertrag ersichtlich sein. Mehrfachantworten pro Frage sind nicht möglich.	
Abgrenzungskriterien	Zutreffendes Ankreuzen
1) Was ist der Zweck der medizinischen Kooperation?	
a Gemeinsamer Betrieb einer ärztlichen Praxis	x
b Gemeinsame Nutzung von Räumlichkeiten oder Geräten	
c Gesundheitsförderung und effiziente Krankenbehandlung; Erstanlaufstelle für Patient*innen	
2) Welche Rechtsform hat die derzeitige Praxis?	
d OG oder GmbH	x
e GesbR, Miteigentumsgemeinschaft	
f Andere (z.B. Verein, Genossenschaft)	
3) Wer ist der Träger von Rechten und Pflichten?	
g Praxis selbst	x
h Mitunternehmer*innen	
4) Wer darf Mitunternehmer*in in der derzeitigen Praxis sein?	
i Berufsberechtigte Ärzte*Ärztinnen	x
j Ausschließlich niedergelassene berufsberechtigte Ärzte*Ärztinnen mit eigener Ordination	
5) Wer tritt gegenüber den Patient*innen auf?	
k Praxis	x
l Einzelne Ärzte*Ärztinnen	
6) Durch wen erfolgt die Leistungserbringung und -verrechnung?	
m durch die Praxis	x
n durch die einzelnen Mitunternehmer*innen	
7) Wer ist der Inhaber des Kassenvertrags?	
o Die Praxis selbst	x
p Die einzelnen Mitunternehmer*innen	
8) Ist eine Anstellung von Angehörigen aus anderen Gesundheitsberufen erlaubt? Wenn ja, in welchem Verhältnis?	
q Ja, aber das Verhältnis 1 Arzt*Ärztin zu maximal 5 Angehörigen aus anderen Gesundheitsberufen ist einzuhalten bzw. die Bestimmungen des § 52 a (3) Z 8 ÄrzteG sind einzuhalten	x
r Ja, Kernteam ist zwingend einzurichten, welches aus Allgemeinmediziner*innen, Angehörige des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege, evtl. auch Fachärzte*Fachärztinnen für Kinder- und Jugendheilkunde bzw. Angehörige von Gesundheits- und Sozialberufen besteht	
s Nein	
Ergebnis: Es liegt eine Gruppenpraxis vor: Ja	
Hier klicken um zum AP 1.2. Einordnung der Gruppenpraxis in das entsprechende Modell gem. Gesamtvertrag ÖÖ zu gelangen.	
	

Abbildung 16: Prüfung auf Vorliegen einer Gruppenpraxis im Fall der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG, Quelle: eigene Darstellung.

Das Ergebnis zeigt, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Gruppenpraxis gem. § 52 a ÄrzteG handelt. Es wird zum AP 1.2. übergegangen, um die Einordnung in das entsprechende Modell vorzunehmen. Dazu wird die Beantwortung der im Projektleitfaden gestellten Fragen vorgenommen. Wie bereits bei der Bearbeitung des AP 1.1. und im Namen der Praxis ersichtlich, wird diese in der Rechtsform einer OG geführt. Aus dem Gesellschaftsvertrag geht hervor, dass der

ursprüngliche Zweck darin bestand, einen Mehrbedarf in Höhe von 0,5 Anteilen an einer Kassenstelle zu decken. Weiterhin ist im Vertrag geregelt, dass die maximale Einwohner*innenzahl in der politischen Gemeinde 10.000 nicht übersteigen darf. Die Laufzeit der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG wurde mit dem Jahr 2037 begrenzt, was dem Ende jenes Quartals entspricht, in dem Dr. X das 70. Lebensjahr vollendet. Im Gesellschaftsvertrag ist festgehalten, dass die Mindestanteile der Juniorpartner*innen mindestens 30 % betragen müssen. Die Fragen im Leitfaden werden entsprechend dieser Informationen wie folgt beantwortet. Anschließend wird die Zuordnung der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG in das entsprechende Modell automatisch vorgenommen.


1. Analyse der rechtlichen Anforderungen und Organisationsstrukturen	
1.2. Einordnung der Gruppenpraxis in das entsprechende Modell gem. Gesamtvertrag OÖ	
Bitte tragen Sie pro Frage bei der zutreffenden Antwort ein "x" ein. Mehrfachantworten pro Frage sind nicht möglich.	
Abgrenzungskriterien	Zutreffendes Ankreuzen
1) Welche Rechtsform hat die derzeitige Gruppenpraxis?	
a OG	x
b GmbH	
2) Was war der ursprüngliche Zweck der Gruppenpraxis?	
c Freiwillige Zusammenlegung von 2 Kassenstellen	
d Mehrbedarf zwischen 0,3 und 0,7 Anteilen an einer Kassenstelle auf Grundlage der Stellenplanung zu decken	x
e Teilen einer vollen Kassenplanstelle	
f Unternehmensübergabe einer vertraglichen Praxis	
3) Gibt es spezielle Anforderungen für die derzeitige Gruppenpraxis? Wenn ja, welche?	
g Es ist die Einhaltung von einer Mindest- und Maximalanzahl von Kassenplanstellen und Ärzte*Ärztinnen vorgegeben	
h Die maximale Einwohner*innenzahl in der politischen Gemeinde darf 10.000 nicht übersteigen	x
i Keine speziellen Anforderungen	
j ÖGK und AK können entscheiden, dass Modell nicht nachbesetzt wird	
4) Was ist die Laufzeit der Gruppenpraxis?	
k Abschluss auf unbestimmte Zeit	
l Laufzeit begrenzt mit Ende jenes Quartals, indem Seniorpartner*innen das 70. Lebensjahr vollenden	x
m Zwischen 3 und 36 Monate; maximales Ende siehe Punkt 2	
5) Gibt es Höchst- und Mindestanteile, die für die Juniorgesellschafter*innen einzuhalten sind?	
n Anteile an Arbeit und Gewinn = Anteile an Gesellschaft, Mindestanteil Junior 30 % einer Kassenplanstelle, höchstens 150 %	x
o Keine Vorgaben	
Ergebnis: Modell 2	
Wenn das AP 1.2. abgeschlossen ist, ist die Phase 1 beendet. Hier klicken um zurück zum Projektnetzplan zu gelangen.	
	

Abbildung 17: Zuordnung der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG in das entsprechende Modell, Quelle: eigene Darstellung.

Das Ergebnis zeigt, dass es sich bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG um das Modell 2 handelt, welches dem Bruchstellen-Modell entspricht. Dies impliziert, dass in der weiteren Abwicklung die Vorgaben für das Modell 2 einzuhalten sind. Mit der Einordnung in das entsprechende Modell ist die Phase 1 des Projektnetzplans abgeschlossen. Die Ergebnisse der Phase 1 sind automatisch zusammengefasst auch im Projektnetzplan ersichtlich.

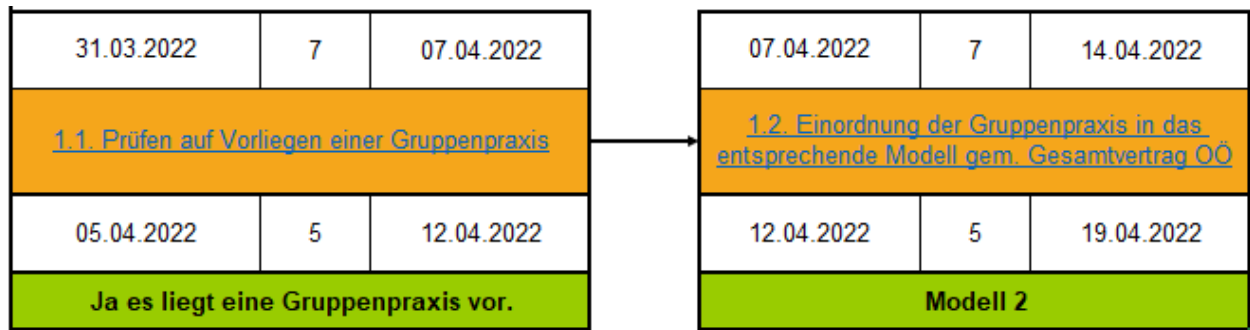


Abbildung 18: Ergebnisse der Phase 1,
Quelle: eigene Darstellung.

6.3. Bewertung der Anteile gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ

In der Phase 2 des Projekts wird die Anteilbewertung durchgeführt, um den Betrag für die Ablöse des Mitunternehmer*innenanteils in Höhe von insgesamt 40 % an der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG zu ermitteln.

Ermittlung des objektiven Substanzwerts der Gruppenpraxis

In einem ersten Schritt wird im Registerblatt AP 2.1. der objektive Substanzwert berechnet. Dazu wird das Anlagenverzeichnis zum Zeitpunkt der Antragstellung herangezogen und die Anlagegüter werden den entsprechenden Sach- und Wertkategorien zugeordnet. Dabei sind die genaue Bezeichnung der Wirtschaftsgüter, das Datum der ursprünglichen Inbetriebnahme und die Anschaffungskosten einzugeben. Die Bewertung der Anlagegüter erfolgt automatisch. Die Einteilung der Wirtschaftsgüter und die Berechnung des objektiven Substanzwerts der Praxis sind im Leitfaden wie folgt dargestellt:

2. Bewertung der Anteile gem. des Gesamtvertrags OÖ									
2.1. Ermittlung des objektiven Substanzwerts - Berechnung des Teilreproduktionswerts									
Ermittlung des Substanzwertes gem. § 6 (2) des Gesamtvertrags OO									
Tragen Sie in zutreffende Feld "JA" ein und den Zeitpunkt der									
Modell 1-3	JA								
Modell 4									
bei Modell 4: Ende der Gruppenpraxis (bitte das Datum eintragen)									
Zeitpunkt der Antragstellung	31.05.2022								
Bewertungszeitpunkt:	31.05.2022								
Hinweis zum Bewertungszeitpunkt:									
bei Modellen 1-3: Zeitpunkt der Antragstellung									
bei Modell 4: Ende der Vertragsgruppenpraxis									
Tragen Sie die Positionen des Anlagenverzeichnisses der bestehenden Gruppenpraxis in die vorgesehenen Wert- und Sachkategorien ein. Die Bewertung erfolgt automatisch. Sollten zu wenig Zeilen vorhanden sein, können welche hinzugefügt werden.									
Investitionen bis 5.000,00 €									
jährliche Abwertung:		20%							
Nr.	Investition (genaue Bezeichnung)	Datum der Inbetriebnahme	Einkaufspreis	bisherige Abschreibung gem. Bestimmungen des Gesamtvertrags			Restwert		
				Jahre	jähr. Abwertung Prozent	Abwertung ges. in Prozent			
1	EKG Gurt	01.10.2011	224,40	11	20%	224,40	-		
2	Sterilisator	25.01.2012	4 351,20	11	20%	4 351,20	-		
3	NC1 Dermatoskop	03.04.2015	526,65	8	20%	526,65	-		
4	CryoAlfa Perfekt 101001/14PR	26.02.2016	426,89	7	20%	426,89	-		
5	6-Kanal EKG	18.04.2016	2 160,00	7	20%	2 160,00	-		
6	Strip Reader 40 inkl. Anbindung	16.03.2016	1 423,80	7	20%	1 423,80	-		
7	Kabel für Strip Reader	16.03.2016	102,00	7	20%	102,00	-		
8	Zentrifuge Hettich EBA	27.06.2017	1 259,50	5	20%	1 259,50	-		
9	Coatron X Eco opt. Gerinnungsmessge	26.05.2018	1 440,00	5	20%	1 440,00	-		
10	Blutdruckmessgerät	10.11.2020	1 368,00	2	20%	547,20	820,80		
11	Geräte lt. Übernahmeliste	01.10.2011	1 500,00	11	20%	1 500,00	-		
12	Ultraschallgerät	30.09.2021	2 100,00	1	20%	420,00	1 680,00		
13	Variooar Vielzweckwagen	31.03.2022	433,98	1	20%	86,80	347,18		
14	Variooar Vielzweckwagen	07.05.2022	433,98	1	20%	86,80	347,18		
Summe Investitionen bis 5.000,00 €			17 750,40 €				3 195,17		
Investitionen von 5.000,01 € bis 10.000,00 €									
jährliche Abwertung Jahre 0-4:		20%							
Jahre 5-9		Restwert bleibt bei 20%							
Nr.	Investition (genaue Bezeichnung)	Datum der Inbetriebnahme	Einkaufspreis	bisherige Abschreibung gem. Bestimmungen des Gesamtvertrags			Restwert		
				Jahre	jähr. Abwertung Prozent	Abwertung ges. in Prozent			
					20%	-	-		
					20%	-	-		
					20%	-	-		
					20%	-	-		
					20%	-	-		
Summe Investitionen bis 5.000,01 € bis 10.000,00 €			-				-		
Investitionen über 10.000,00 €									
jährliche Abwertung		10%							
Nr.	Investition (genaue Bezeichnung)	Datum der Inbetriebnahme	Einkaufspreis	bisherige Abschreibung gem. Bestimmungen des Gesamtvertrags			Restwert		
				Jahre	jähr. Abwertung Prozent	Abwertung ges. in Prozent			
1	ALFA Auto Counter Selex On	03.12.2015	10 200,00 €	7	10%	7 140,00	3 060,00		
					10%	-	-		
					10%	-	-		
					10%	-	-		
					10%	-	-		
Summe Investitionen über 10.000,00 €			10 200,00 €				3 060,00		
Mobiliar									
jährliche Abwertung		10%							
Nr.	Investition (genaue Bezeichnung)	Datum der Inbetriebnahme	Einkaufspreis	bisherige Abschreibung gem. Bestimmungen des Gesamtvertrags			Restwert		
				Jahre	jähr. Abwertung Prozent	Abwertung ges. in Prozent			
1	Einrichtung Ordination	01.10.2011	21 989,20 €	11	10%	21 989,20	-		
2	Einrichtung Ordination	01.10.2011	11 607,20 €	11	10%	11 607,20	-		
3	Empfangspult	18.09.2012	8 146,18 €	10	10%	8 146,18	-		
4	Garderobenseite Dekorspan	18.09.2012	2 152,24 €	10	10%	2 152,24	-		
5	Radiusbank vor Trennwand zu Therapie	18.09.2012	2 200,43 €	10	10%	2 200,43	-		
6	Radiusbank vor Trennwand zu Empfang	18.09.2012	3 939,20 €	10	10%	3 939,20	-		
7	Bürostuhl 2 Stück	28.02.2013	892,78 €	10	10%	892,78	-		
8	Bürobereich Ordi Schreibtisch, Schrank	07.08.2014	1 264,32 €	8	10%	1 011,46	252,86		
9	2 Stk Relaxstuhl	23.07.2014	993,00 €	8	10%	794,40	198,60		
10	Teeküche Oberschränke	07.08.2014	778,08 €	8	10%	622,46	155,62		
11	Essbereich Bankteil + Sessel	07.08.2014	1 011,36 €	8	10%	809,09	202,27		
12	Coburg Ergolift Mehrzweck Sessel	29.08.2014	438,00 €	8	10%	350,40	87,60		
13	2 Stk Drehstuhl	22.07.2016	763,80 €	6	10%	458,28	305,52		
14	2 Stk Drehstuhl	22.07.2016	763,80 €	6	10%	458,28	305,52		
15	3 Stk Stapelstuhl	22.07.2016	475,16 €	6	10%	285,10	190,06		
16	2 Stk Business Hocker	22.07.2016	413,26 €	6	10%	247,96	165,30		
17	Blutabnahmestuhl	13.09.2016	388,08 €	6	10%	232,85	155,23		
18	Insektenschutz Spannrahmen inkl. Motor	25.04.2017	778,08 €	6	10%	466,85	311,23		
19	Kaffeemaschine	23.05.2017	479,00 €	6	10%	287,40	191,60		
20	Therapieleiste	11.04.2018	2 677,79 €	5	10%	1 338,90	1 338,90		
21	Sattelsitze Ergolift	16.08.2019	877,08 €	3	10%	263,12	613,96		
22	Stauraumkasten inkl. Ablagefach	14.05.2021	2 682,00 €	2	10%	536,40	2 145,60		
23	Bürostuhl 2 Stk	18.08.2021	555,60 €	1	10%	55,56	500,04		
24	Tresor	23.04.2022	176,04 €	1	10%	17,60	158,44		
Summe Mobiliar			66 441,68 €				7 278,35		

Abbildung 19: Berechnung des objektiven Substanzwerts der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG Teil 1/2, Quelle: eigene Darstellung.

EDV-Investitionen								
jährliche Abwertung		20%	Einkaufspreis	bisherige Abschreibung gem. Bestimmungen des Gesamtvertrags			Restwert	
Nr.	Investition (genaue Bezeichnung)	Datum der Inbetriebnahme		Jahre	jähr. Abwertung Prozent	Abwertung ges. in Prozent		Abschreibungsbetrag
1	EDV-Programm	01.10.2011	434,00 €	11	20%	-	434,00	-
2	HCS Health Communi	11.10.2011	777,97 €	11	20%	-	777,97	-
3	ELGA PC e-Medik. eMED, eBef-View u	14.01.2019	1 488,00 €	4	20%	-	1 190,40	297,60
4	ELGA Inbetr. C-box Anbind. Connector	14.01.2019	552,00 €	4	20%	-	441,60	110,40
5	Arbeitszeit Einrichtung Workstations	25.02.2014	1 992,00 €	9	20%	-	1 992,00	-
6	Pcpo Anbindung	12.01.2016	1 377,95 €	7	20%	-	1 377,95	-
7	Dymo Etikettendrucker	28.01.2016	171,72 €	7	20%	-	171,72	-
8	HP Book (2 Stk)	28.01.2019	3 041,22 €	4	20%	-	2 432,98	608,24
9	Multifunkt. Drucker Brother	28.01.2019	1 023,77 €	4	20%	-	819,02	204,75
10	Monitor	07.04.2019	408,00 €	4	20%	-	326,40	81,60
11	Prozessor/Festplatte inkl. Arbeitszeit	04.11.2019	806,40 €	3	20%	-	483,84	322,56
12	6 Stk HP Computer	21.01.2021	5 882,40 €	2	20%	-	2 352,96	3 529,44
13	eimpfpass PCPO inkl. Scanner	12.05.2021	450,00 €	2	20%	-	180,00	270,00
14	Betriebssystem	14.01.2022	1 390,20 €	1	20%	-	278,04	1 112,16
15	PCPO SQL Standard Serverlizenz und Z	28.01.2022	1 552,33 €	1	20%	-	310,47	1 241,86
16	ILG C-Box Modul e-Befund Liste und Be	28.03.2022	900,00 €	1	20%	-	180,00	720,00
17	e-Befund Übernahme PCPO	23.03.2022	590,00 €	1	20%	-	118,00	472,00
18	E-Rezeptanbindung	30.04.2022	450,00 €	1	20%	-	90,00	360,00
Summe EDV-Investitionen			23 287,96 €					9 330,62

Investitionen in fremde Gebäude wenn Juniorpartner*innen in den Nutzungsvertrag eintreten und die Seniorpartner*innen keinen Anspruch auf Investitionskostenablöse haben								
jährliche Abwertung		5%	Einkaufspreis	bisherige Abschreibung gem. Bestimmungen des Gesamtvertrags			Restwert	
Nr.	Investition (genaue Bezeichnung)	Datum der Inbetriebnahme		Jahre	jähr. Abwertung Prozent	Abwertung ges. in Prozent		Abschreibungsbetrag
1	div. Abbruch- u. Umbauarbeiten Ordine	18.09.2012	15 788,18 €	10	5%	-	7 894,09	7 894,09
2	EDV-Verkabelung Ordine neu	13.09.2012	822,47 €	10	5%	-	411,24	411,24
3	Entwurfsplanung Ordination neu	24.09.2012	3 276,00 €	10	5%	-	1 638,00	1 638,00
4	div. Elektroinstallationen Ordine neu	18.09.2012	2 591,06 €	10	5%	-	1 295,53	1 295,53
5	Innenausbau Ordination neu	03.09.2012	2 340,00 €	10	5%	-	1 170,00	1 170,00
6	Bodenverlegung Ordination neu	23.08.2012	8 090,48 €	10	5%	-	4 045,24	4 045,24
Summe Investitionen in fremde Gebäude			32 968,19 €					16 454,10

Teilsubstanzwert der Praxis Gesamt							39 318,24
Hier klicken um zum AP 2.2. Ermittlung des ideellen Firmenwerts - Berechnung des ideellen Praxiswerts zu gelangen.							

Abbildung 20: Berechnung des objektiven Substanzwerts der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG Teil 2/2,

Quelle: eigene Darstellung.

Ermittlung des ideellen Firmenwerts der Gruppenpraxis

Die Berechnung des ideellen Firmenwerts wird parallel zur Berechnung des objektiven Substanzwerts im Registerblatt AP 2.2. durchgeführt. Zunächst wird der Zeitpunkt der Gründung der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG ermittelt, der laut Gesellschaftsvertrag im Jahr 2014 lag. Da die Gruppenpraxis zum Zeitpunkt der Antragstellung länger als zwei volle Kalenderjahre existiert, wird die Berechnung für Fall 1 durchgeführt. Hierfür werden der Sachleistungsumsatz der Sozialversicherungsanstalt der Selbstständigen, der Versicherungsanstalt der öffentlichen Bediensteten, Eisenbahnen und Bergbau sowie der Kasse für die letzten beiden vollen Kalenderjahre vor Antragstellung herangezogen. Die Umsätze werden aus den bereits erstellten EAR aus den Jahren 2020 und 2021 entnommen und im Leitfaden eingetragen. Anschließend wird der Firmenwert automatisch berechnet. Bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG sind keine Umsätze vorhanden, die von den Erwerber*innen nicht fortgeführt werden können und es ist auch keine Hausapotheke vorhanden. Die Berechnung des ideellen Firmenwerts im Leitfaden ist wie folgt dargestellt:

2. Bewertung der Anteile gem. des Gesamtvertrags OÖ				
2.2. Ermittlung des ideellen Firmenwerts - Berechnung des ideellen Praxiswerts				
Ermittlung des Firmenwerts gem. § 6 (3) des Gesamtvertrags OÖ				
Zeitpunkt der Antragstellung	31.05.2022			
Zeitpunkt der Gründung der Gruppenpraxis	01.10.2014			
Bestehender Zeitraum in Jahren	7,7			
Bestehender Zeitraum in Quartalen	30,7			
Bestehender Zeitraum in Monaten	92,0			
Stellen Sie fest, wie lange die bestehende Gruppenpraxis bereits existiert und gehen Sie zur Berechnung des jeweiligen Falls.				
Fall 1: Gruppenpraxis existiert mindestens zwei volle Kalenderjahre vor Antragstellung			ANWENDBAR	
Tragen Sie die angeführten Umsätze der entsprechenden Jahre ein.	Zweitvorjahr	Vorjahr	Gesamt	Durchschnittlicher Jahresumsatz
Sachleistungsumsatz der Sozialversicherungsanstalt der Selbstständigen, der Versicherungsanstalt der öffentlichen Bediensteten, Eisenbahnen und Bergbau, sowie der Kasse	487 371,13	549 879,35	1 037 250,48	518 625,24
Umsatz aus Tätigkeiten, die die Nachfolger*innen aus kassenvertraglichen Gründen nicht fortführen kann (bitte mit negativem Vorzeichen eingeben)			-	-
Falls eine Hausapotheke übernommen wird:				
Sachleistungsumsätze mit den Sonderversicherungsträgern und der Kasse inkl. Rezeptgebühren			-	-
Apothekeneinstandspreise der Medikamente für diese Umsätze (bitte mit negativem Vorzeichen eingeben)			-	-
Firmenwert der Praxis Gesamt				518 625,24
Ermittlung des Gesamtwerts der ärztlichen Ordination				
Teilsubstanzwert der Praxis Gesamt	39 318,24			
Firmenwert der Praxis Gesamt je nach Fall	518 625,24			
Gesamtwert der ärztlichen Ordination	557 943,48			
Hier klicken um zurück zum Projektnetzplan zu kommen und wählen Sie beim AP 2.3. der Ablöseberechnung das zutreffende Modell aus.				

Abbildung 21: Berechnung des ideellen Firmenwerts der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG,
Quelle: eigene Darstellung.

Nach der Berechnung des objektiven Substanzwerts und des ideellen Firmenwerts wird in einem nächsten Schritt die Ermittlung der Ablöse für diese beiden Werte durchgeführt.

Ermittlung der Ablöse für 40 % der Anteile an der Gruppenpraxis

Für die Ermittlung der Ablöse für die Anteile ist im Registerblatt Projektnetzplan beim AP 2.3. auf das Modell 2 zu klicken, um zur Berechnungsvariante für das entsprechende Modell zu gelangen. In der politischen Gemeinde, in der die Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG ihren Sitz hat, sind mehrere Vertragsärzte*Vertragsärztinnen im Bereich der Allgemeinmedizin tätig, weshalb Fall B mit JA zu beantworten ist. Bei der Berechnung des Firmenwert-Multiplikators sind der Umfang der derzeitigen Kassenstelle sowie der beim letzten Zusammenschluss ausgeschriebene Zusatzbedarf einzutragen, da es sich um keine Neugründung handelt. Im Jahr 2014 wurde die Kassenstelle um 0,5 Anteile erweitert, weshalb der Gesamtumfang 1,5 beträgt. Der ausgeschriebene Zusatzbedarf betrug damals 0,5. Die Berechnung des anteiligen Firmenwert-Multiplikators sowie der aliquoten Gesamtablöse für den Gesamtpraxiswert erfolgt automatisch. Die Darstellung im Leitfaden ist wie folgt:


2. Bewertung der Anteile gem. des Gesamtvertrags OÖ					
2.3. Ermittlung der Ablöse für die Anteile					
Ermittlung des Ablösebetrags für die zu verkaufenden Anteile bei einer Gruppenpraxis nach Modell 2					
Anteilsberechnung	Anteil an der Praxis				
bestehende*r Mitunternehmer*innen	60%				
eintretende*r Mitunternehmer*in	40%				
Gesamt	100%				
Fallauswahl	Bitte in das zutreffende Feld "JA" eintragen und das andere leer lassen	maßgebender Prozentsatz			
FALL A: in der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde sind keine anderen Vertragsärzte*Vertragsärztinnen der gleichen Fachrichtung ansässig		16,67%			
FALL B: in der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde ist mindestens ein*e anderer*andere Vertragsarzt*Vertragsärztin der gleichen Fachrichtung ansässig	JA	20,00%			
Berechnung Multiplikator					
Tragen Sie den Umfang der Kassenstelle sowie den ausgeschriebenen Zusatzbedarf ein. Bei einem Anteilsverkauf ist der ausgeschriebene Zusatzbedarf beim letzten Erwerbsvorgang bzw. bei der Gründung heranzuziehen.					
Umfang der Kassenstelle (zw. 1,3-1,7)		1,5			
* Anteil des*der Juniorgesellschafters*Juniorgesellschafterin		40,0%			
abzüglich ausgeschriebener Zusatzbedarf (0,3-0,7)		-0,5			
anteiliger Firmenwert-Multiplikator		0,1			
Mitunternehmer*innenwechsel bei Modell 2					
	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4a)	Fall 4b)
Teilsubstanzwert der Praxis Gesamt	39 318,24				
aliquote Ablöse für den Substanzwert	15 727,29				
Firmenwert der Praxis Gesamt je nach Fall	518 625,24				
Berechnungsbasis Firmenwert	103 725,05				
aliquote Ablöse für den Firmenwert	10 372,50				
aliquote Ablöse für den Gesamtpraxiswert	26 099,80				
Hier klicken um zum nächsten AP 2.4. Mitteilung an die Ärztekammer - Auswahlverfahren durch die Ärztekammer zu gelangen.					
					

Abbildung 22: Berechnung der Ablöse bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG,
Quelle: eigene Darstellung.

Die Bewertung der Anteile und die Berechnung der aliquoten Ablöse für 40 % an der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG sind vollständig abgeschlossen. Es wird zum letzten AP der Phase 2 übergegangen.

Übermittlung der Unterlagen an die ÄK OÖ

Im letzten Schritt erfolgte die Übermittlung der Unterlagen an die ÄK OÖ, welche das Bewerbungs- und Auswahlverfahren veranlasste. Im Rahmen dieses Verfahrens wurde von der ÄK festgelegt, dass keine Ablöse für den Firmenwert zu leisten ist. Die Bearbeitung des AP 2.4. im Leitfaden ist wie folgt:

2. Bewertung der Anteile gem. des Gesamtvertrags OÖ

2.4. Mitteilung an die Ärztekammer - Auswahlverfahren durch die Ärztekammer

Übermitteln Sie die Berechnung des objektiven Substanzwerts, des ideellen Firmenwerts und die Berechnung der Ablöse an die Ärztekammer per E-Mail:

E-Mail-Adresse: hechenberger@aekoee.at

Unterlagen übermittelt am: 01.06.2022

Bitte tragen Sie die Zahlen hier nochmal ein:

Zu leistende Ablöse für den Substanzwert:	15 727,29
Zu leistende Ablöse für den Praxiswert:	-

[Wenn das AP 2.4. abgeschlossen ist, beginnt das Auswahlverfahren durch die Ärztekammer. Bitte folgen Sie den Anweisungen der Kammer.](#)
[Hier klicken um zurück zum Projektnetzplan zu gelangen.](#)

KNEIDINGER INFO
 STEUERBERATUNG

Abbildung 23: Mitteilung an die ÄK,
 Quelle: eigene Darstellung.

Im Rahmen des Auswahlverfahrens wurde Dr. Z ausgewählt und ein Abtretungsvertrag zwischen den bestehenden Mitunternehmer*innen und Dr. Z wurde errichtet. Die Phase 2 des Projektnetzplans ist abgeschlossen. Die Ergebnisse der Phase 2 sind zusammengefasst im Netzplan wie folgt dargestellt:

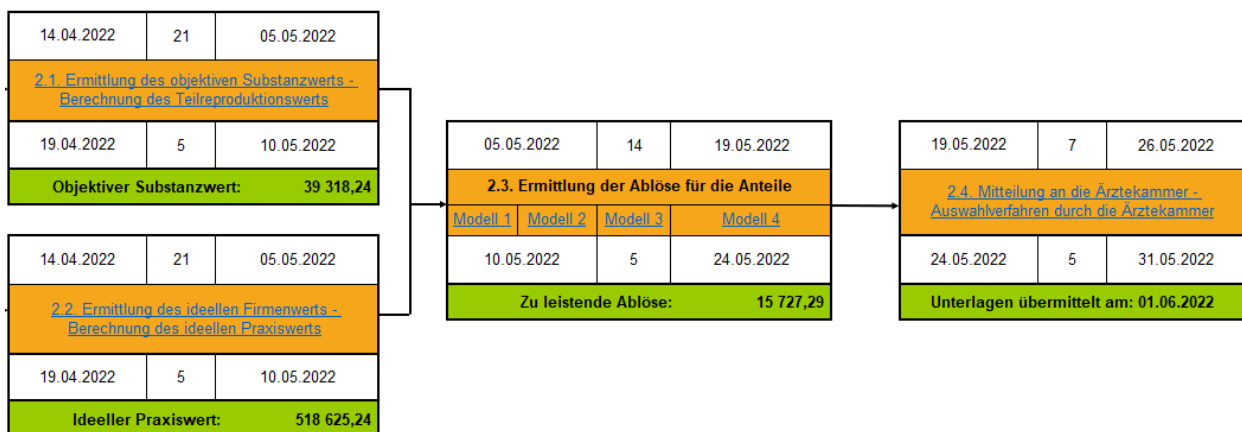


Abbildung 24: Ergebnisse der Phase 2,
 Quelle: eigene Darstellung.

6.4. Ertragsteuerliche Behandlung des Anteilverkaufs auf Ebene der OG

In der dritten und letzten Phase des Projektnetzplans erfolgt in einem ersten Schritt die ertragsteuerliche Behandlung des Anteilverkaufs auf Ebene der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG. Dazu erfolgt die Berechnung des laufenden Ergebnisses und des Übergangsergebnisses.

Ermittlung des laufenden Ergebnisses der OG

Zuerst wird die EAR der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG zum 31. Dezember 2022 erstellt. Im AP 3.1. werden die entsprechenden Zahlen der EAR eingetragen. Es ist zu beachten, dass im laufenden Ergebnis eine nicht begünstigte Spende sowie die Auflösung der COVID-19-Investitionsprämie enthalten sind. Diese Posten sind über die MWR zu korrigieren. Die anteilige Verteilung des Ergebnisses auf Dr. X und Dr. Y. erfolgt automatisch. Die Darstellung im Projektleitfaden ist wie folgt:


3. Steuerliche Behandlung auf Ebene der OG und der Mitunternehmer*innen			
3.1. Ermittlung des laufenden Ergebnisses der OG			
Erstellen Sie die laufende EAR gem. § 4 (3) EStG für die gesamte Gruppenpraxis und tragen Sie die ermittelten Zahlen wie folgt ein.			
	Gruppenpraxis Gesamt	Dr. X	Dr. Y
	100%	70%	30%
Laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	277 883,63	194 518,54	83 365,09
MWR + Bezeichnung	Betrag (geben Sie diesen mit positivem Vorzeichen ein)		
nicht begünstigte Spende	45,64	31,95	13,69
		-	-
		-	-
		-	-
MWR + Gesamt	45,64	31,95	13,69
MWR - Bezeichnung	Betrag (geben Sie diesen mit negativem Vorzeichen ein)		
COVID-19-Investitionsprämie	- 120,47	- 84,33	- 36,14
		-	-
		-	-
		-	-
MWR - Gesamt	- 120,47	- 84,33	- 36,14
Steuerliches Ergebnis der Gruppenpraxis	277 808,80	194 466,16	83 342,64
Hier klicken, um zum nächsten AP 3.2. Ermittlung des Übergangsergebnisses zu gelangen.			
			

Abbildung 25: Ermittlung des laufenden Ergebnisses der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG,
Quelle: eigene Darstellung.

Parallel zur Ermittlung des laufenden Ergebnisses wird das Übergangsergebnis zum 31. Dezember 2022 auf Ebene der OG im Registerblatt 3.2. ermittelt.

Ermittlung des Übergangsergebnisses

Für die Berechnung des Übergangsergebnisses findet gem. § 4 (10) EStG der Gewinnermittlungswechsel von § 4 (3) EStG nach § 4 (1) EStG statt. Es werden sämtliche Betriebseinnahmen ermittelt, die das Jahr 2022 betreffen, jedoch erst im Jahr 2023 zahlungswirksam werden. Bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG bestehen die Zuschläge aus Forderungen gegenüber der Stadtgemeinde für die Erbringung ärztlicher Dienstleistungen im Jahr 2022, Forderungen gegenüber den Patient*innen, die im Jahr 2022 behandelt wurden, Forderungen gegenüber der ÖGK und den übrigen Krankenkassen für die Abrechnung der Honorare des vierten Quartals 2022 sowie einer Rückvergütung der Kontoschließungsgebühr für das Bankkonto der Gruppenpraxis.

Die Abschläge stellen Betriebsausgaben dar, die das Jahr 2022 betreffen, jedoch erst im Jahr 2023 zahlungswirksam werden. Bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG bestehen die Abschläge aus den Steuerberatungskosten der MAG. KNEIDINGER KG Steuerberatungsgesellschaft, die die Personalverrechnung, Buchhaltung und Beratung im Jahr 2022 und Erstellung der EAR 2021 umfassen. Da die Gruppenpraxis in 2022 monatlich Akonto-Zahlungen an die MAG. KNEIDINGER KG leistete, werden diese aufwandsmindernd berücksichtigt. Darüber hinaus wird eine Rückstellung für die restlichen Leistungen, die die Abwicklung des Anteilverkaufs sowie die Erstellung der EAR 2022 betreffen, gebildet. Die restlichen Abschläge umfassen die Toner-Abrechnung für 2022, die Strom- und Telefonabrechnung für Dezember 2022, eine Jahresgebühr für die Webseite für 2022, die Mietnachzahlung für 2022 und die Portokosten für den Versand der Honorarnoten aus 2022.

Diese Zahlen werden in die Vorlage im Leitfaden eingetragen. Die Berechnung des Übergangsergebnisses sowie die anteilige Verteilung auf Dr. X und Dr. Y erfolgt automatisch. Diese Berechnung ist im Leitfaden wie folgt dargestellt:


3. Steuerliche Behandlung auf Ebene der OG und der Mitunternehmer*innen			
3.2. Ermittlung des Übergangsergebnisses			
Ermittlung der Zuschläge (geben Sie diese mit einem positiven Vorzeichen ein). Zuschläge wirken gewinnerhöhend und bestehen aus Betriebseinnahmen, die das Jahr oder den Zeitraum vor dem Anteilverkauf betreffen und erst in einem späteren Jahr zahlungswirksam werden.			
Bezeichnung	Betrag		
Forderung Stadtgemeinde		2 745,27	
Forderung Patient*innenhonorare 2022		17 226,00	
Forderung ÖGK Abrechnung 4. Quartal 2022		77 756,40	
Forderung restliche Kassen Abrechnung 4. Quartal 2022		20 963,06	
Forderung Rückvergütung Kontoschließungsgebühr 2022		164,04	
Summe der Zuschläge		118 854,77	
Ermittlung der Abschläge (geben Sie diese mit einem negativen Vorzeichen ein). Abschläge wirken gewinnmindernd und bestehen aus Betriebsausgaben, die das Jahr oder den Zeitraum vor dem Anteilverkauf betreffen und erst in einem späteren Jahr zahlungswirksam werden.			
Bezeichnung	Betrag		
Steuerberatungskosten	-	11 629,60	
Auflösung Akonti		2 760,00	
Rückstellung Abwicklung Anteilverkauf	-	7 680,00	
Toner Abrechnung 2022	-	2 525,04	
Strom, Telefon und Miete 12/2022	-	3 550,12	
Gebühr Webseite 2022	-	49,00	
Porto 2022	-	242,32	
Summe der Abschläge	-	22 916,08	
Übergangsgewinn		95 938,69	
Darstellung des Gesamtergebnisses bei den Mitunternehmer*innen	Gruppenpraxis Gesamt	Dr. X	Dr. Y
	100%	70%	30%
Laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	277 883,63	194 518,54	83 365,09
MWR + Gesamt	45,64	31,95	13,69
MWR - Gesamt	- 120,47	- 84,33	- 36,14
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	277 808,80	194 466,16	83 342,64
Übergangsergebnis aus dem Anteilsverkauf	95 938,69	67 157,08	28 781,61
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis	373 747,49	261 623,24	112 124,25
Hier klicken, um zum nächsten AP 3.3. Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses zu gelangen.			
			

Abbildung 26: Ermittlung des Übergangsergebnisses der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG,
Quelle: eigene Darstellung

Die Ermittlung des laufenden Ergebnisses sowie die Berechnung des Übergangsergebnisses wurden durchgeführt. Dies bedeutet, die steuerliche Behandlung auf Ebene der OG ist abgeschlossen.

6.5. Darstellung der steuerlichen Auswirkungen auf Dr. X und Dr. Y

Nach Abschluss der steuerlichen Beurteilung des Anteilverkaufs auf Ebene der Gruppenpraxis OG ist als nächster Schritt die steuerliche Beurteilung auf Ebene von Dr. X und Dr. Y durchzuführen. Dazu sind das Sonderbetriebsergebnis und der Veräußerungsgewinn bzw. -verlust zu ermitteln. Fortführend werden die Voraussetzungen für etwaige steuerliche Begünstigungen geprüft und angewendet.

Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses für Dr. X und Dr. Y

Im AP 3.3. werden die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben für Dr. X und Dr. Y ermittelt. Diese werden im Registerblatt 3.3. eingetragen. Dr. X hält ein KFZ und EDV-Ausstattung im SBV. Die Sonderbetriebseinnahmen umfassen die Privatanteile und die Auflösung einer Umweltförderung für die Wirtschaftsgüter im SBV. Die Sonderbetriebsausgaben enthalten die Sozialversicherungs- und Ärztekammerbeiträge, eine Versicherung, Abschreibungen auf das SBV, den KFZ-Aufwand, Kosten für Fortbildungen und damit in Verbindung stehende Reisespesen und Diäten. Darüber hinaus hält Dr. X eine Beteiligung im SBV, welche einen Verlust ergibt. Insgesamt entsteht bei Dr. X ein Verlust. Die Berechnung im Leitfaden ist wie folgt dargestellt:

Sonderbetriebseinnahmen (bitte geben Sie diese mit einem positiven Vorzeichen ein):	
Bezeichnung	Betrag
Privatanteil SBV	1 728,58
Auflösung Förderung	240,00
Sonderbetriebseinnahmen Gesamt	1 968,58
Sonderbetriebsausgaben (bitte geben Sie diese mit negativem Vorzeichen ein):	
Bezeichnung	Betrag
SVS-Beiträge 2022	- 13 362,60
ÄK-Beiträge 2022	- 23 362,56
Versicherung	- 388,91
Abschreibungen	- 1 636,73
KFZ Aufwand	- 9 221,86
Fortbildungen inkl. Reisespesen	- 323,90
Beteiligung	- 8 887,02
Sonderbetriebsausgaben Gesamt	- 57 183,58
Sonderbetriebsergebnis Dr. X	- 55 215,00

Abbildung 27: Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses von Dr. X,
Quelle: eigene Darstellung.

Dr. Y hatte im Jahr 2022 keine Sonderbetriebseinnahmen. Er*Sie führt ein medizinisches Gerät im SBV, für das Abschreibungen als Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht werden. Da das Gerät ausschließlich der ärztlichen Tätigkeit dient, ist kein Privatanteil anzusetzen. Darüber hinaus umfassen die Sonderbetriebsausgaben Fortbildungskosten und Reisespesen sowie ein Kilometergeld, da kein KFZ im SBV gehalten wird. Es ist zu erwähnen, dass die Sozialversicherungs-

sowie Ärztekammerbeiträge aufgrund der geringen Beteiligung an der Gruppenpraxis bei der Einzelordination in Abzug gebracht werden. Das Sonderbetriebsergebnis von Dr. Y stellt einen Gewinn dar. Die Berechnung im Leitfaden ist wie folgt:

Sonderbetriebseinnahmen (bitte geben Sie diese mit einem positiven Vorzeichen ein):	
Bezeichnung	Betrag
	-
Sonderbetriebseinnahmen Gesamt	-
Sonderbetriebsausgaben (bitte geben Sie diese mit negativem Vorzeichen ein):	
Bezeichnung	Betrag
Fortbildung inkl. Reisespesen	- 220,00
Abschreibungen	- 768,94
Sonderbetriebsausgaben Gesamt	- 988,94
Sonderbetriebsergebnis Dr. Y	- 988,94

Abbildung 28: Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses von Dr. Y,
Quelle: eigene Darstellung

Die Darstellung des Gesamtergebnisses nach Berücksichtigung der jeweiligen Sonderbetriebs-
ergebnisse im Leitfaden ist wie folgt:

Darstellung des Gesamtergebnisses bei den Mitunternehmer*innen	Gruppenpraxis Gesamt 100%	Dr. X 70%	Dr. Y 30%
Laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	277 883,63	194 518,54	83 365,09
MWR + Gesamt	45,64	31,95	13,69
MWR - Gesamt	- 120,47	- 84,33	- 36,14
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	277 808,80	194 466,16	83 342,64
Übergangsergebnis aus dem Anteilsverkauf	95 938,69	67 157,08	28 781,61
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis	373 747,49	261 623,24	112 124,25
Sonderbetriebsergebnis von Dr. X	- 55 215,00	- 55 215,00	
Sonderbetriebsergebnis von Dr. Y	- 988,94		- 988,94
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis und Sonderbetriebsergebnis	317 543,55	206 408,24	111 135,31

Abbildung 29: Gesamtergebnis nach Berücksichtigung des Sonderbetriebsergebnisses,
Quelle: eigene Darstellung.

Das AP 3.3. ist mit der Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses je Arzt*Ärztin abgeschlossen. Parallel dazu wird die Ermittlung des Veräußerungsergebnisses im Registerblatt 3.4. durchgeführt.

Ermittlung des Veräußerungsergebnisses für Dr. X und Dr. Y

Der Ablösebetrag für den objektiven Substanzwert wird aus der obigen Berechnung²⁹⁶ entnommen und entsprechend dem Anteil des Verkaufs auf Dr. X und Dr. Y aufgeteilt. Bezüglich der Ablöse für den immateriellen Praxiswert kam es zu einer Sondervereinbarung der ÄK und den Mitunternehmer*innen. Demnach erhält Dr. Z keinen Anteil am Firmenwert, da dieser von Dr. X alleine in der Einzelordination vor Bestehen der Gruppenpraxis erschaffen wurde. Dies ist daran erkennbar, dass der Firmenwert vor Bestehen der Gruppenpraxis höher war als zum Bewertungszeitpunkt im Jahr 2022. Demnach leistet Dr. Z keine Ablöse für den ideellen Firmenwert.

Dr. Y entnimmt im Rahmen des Anteilverkaufs ein medizinisches Gerät aus dem SBV, für das der gemeine Wert anzusetzen ist. Dieser wurde anhand des Bewertungsschemas des Ges. Ver. OÖ ermittelt. Dem gegenüber steht der Buchwert zum 31. Dezember 2022. Die Berechnung des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts auf Ebene von Dr. X und Dr. Y ist wie folgt im Leitfaden dargestellt:

3. Steuerliche Behandlung auf Ebene der OG und der Mitunternehmer*innen			
3.4. Ermittlung des Veräußerungsergebnisses			
Tragen sie die entsprechenden Zahlen ein.			
Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts	Gruppenpraxis Gesamt	Dr. X	Dr. Y
Anteilsverkauf in %	40%	10%	30%
Barbetrag für die Anteilsablöse des objektiven Substanzwerts	15 727,29	3 931,82	11 795,47
Barbetrag für die Anteilsablöse des ideellen Praxiswerts	-		
eventuelle Nachversteuerung eines GFB nach § 10 EStG auf Ebene der OG		-	-
eventuelle Nachversteuerung eines GFB nach § 10 EStG auf Ebene der Mitunternehmer*innen	-		
gemeiner Wert entnommener Aktiva (SbV) ins Privatvermögen	9 738,69		9 738,69
Zwischensumme	25 465,98	3 931,82	21 534,16
BW der entnommenen Wirtschaftsgüter (SbV) <i>(Bitte mit negativen Vorzeichen eingeben)</i>	- 8 790,12		- 8 790,12
Veräußerungskosten <i>(Bitte mit negativen Vorzeichen eingeben)</i>	-		
Kapitalkonto <i>(Bitte mit negativen Vorzeichen eingeben)</i>	- 400,00	- 100,00	- 300,00
Zwischensumme	- 9 190,12	- 100,00	- 9 090,12
Veräußerungsergebnis	16 275,86	3 831,82	12 444,04

Abbildung 30: Ermittlung des Veräußerungsergebnisses von Dr. X und Dr. Y,
Quelle: eigene Darstellung.

²⁹⁶ S. Kap. 6.3. Bewertung der Anteile gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung OÖ, S. 119 ff.

Die Darstellung des Gesamtergebnisses nach Berücksichtigung des Veräußerungsgewinns im Leitfaden ist wie folgt:

Darstellung des Gesamtergebnisses bei den Mitunternehmer*innen	Gruppenpraxis Gesamt	Dr. X	Dr. Y
	100%	70%	30%
Laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	277 883,63	194 518,54	83 365,09
MWR + Gesamt	45,64	31,95	13,69
MWR - Gesamt	- 120,47	- 84,33	- 36,14
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	277 808,80	194 466,16	83 342,64
Übergangsergebnis aus dem Anteilsverkauf	95 938,69	67 157,08	28 781,61
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis	373 747,49	261 623,24	112 124,25
Sonderbetriebsergebnis von Dr. X	- 55 215,00	- 55 215,00	
Sonderbetriebsergebnis von Dr. Y	- 988,94		- 988,94
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis und Sonderbetriebsergebnis	317 543,55	206 408,24	111 135,31
Veräußerungsergebnis aus Anteilsverkauf	16 275,86	3 831,82	12 444,04
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis, Sonderbetriebsergebnis und Veräußerungsergebnis	333 819,41	210 240,07	123 579,35

Abbildung 31: Gesamtergebnis nach Berücksichtigung des Veräußerungsergebnisses, Quelle: eigene Darstellung.

Die steuerlichen Ergebnisse auf Ebene von Dr. X und Dr. Y sind vollständig berechnet. Es wird zum AP 3.5. Anwendung steuerlicher Begünstigungen übergegangen.

Anwendung steuerlicher Begünstigungen bei Dr. X und Dr. Y

Für die Ermittlung der steuerlichen Begünstigungen wird das Registerblatt 3.5. im Leitfaden verwendet. Die erste angeführte Begünstigung ist der Investitionsfreibetrag. Da die Veranlagung das Jahr 2022 betrifft, kann kein Investitionsfreibetrag geltend gemacht werden.

In einem ersten Schritt erfolgt somit die automatische Ermittlung des GFB. Im Leitfaden ist die Höhe der begünstigten Anschaffungen anzugeben, welche von Dr. X und Dr. Y für den investitionsbedingten GFB getätigt wurden. Anschließend wird der maximal zur Anwendung kommende GFB je Mitunternehmer*in automatisch berechnet. Von Dr. X wurden Wertpapiere in Höhe von insgesamt 13.616,74 € und Sachanlagegüter in Höhe von 5.194,88 € angeschafft. Summiert ergibt dies einen Betrag von 18.811,62 €. Möglich ist ein investitionsbedingter GFB in Höhe von 18.837,68 €, welcher somit in voller Höhe genutzt werden kann. Für Dr. Y könnte maximal ein investitionsbedingter GFB in Höhe von 10.089,37 € geltend gemacht werden. Jedoch wurden begünstigte Wertpapiere in der geringeren Höhe von 8.091,76 € angeschafft, weshalb nur dieser Betrag als investitionsbedingter GFB zur Anwendung kommt. Die Berechnung des GFB ist im Leitfaden wie folgt dargestellt:

Gewinnfreibetrag			
Geben Sie die getätigten Investitionen für den investitionsbedingten GFB ein. Der Gewinnfreibetrag wird automatisch errechnet.			
Veranlagungsjahr	2022		
Grundfreibetrag	30 000,00		
Berechnung der Basis für den GFB			
	Gruppenpraxis Gesamt	Dr. X	Dr. Y
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis	373 747,49	261 623,24	112 124,25
Sonderbetriebsergebnis von Dr. X	- 55 215,00	- 55 215,00	
Sonderbetriebsergebnis von Dr. Y	- 988,94		- 988,94
nachzuversteuernder GFB	-	-	-
vorläufiger Gewinn	317 543,55	206 408,24	111 135,31
Berechnung GFB Gesamt			
	Basis	GFB	
vorläufiger Gewinn	317 543,55		
abzüglich Basis Grundfreibetrag	30 000,00	4 500,00	
verbleibend	287 543,55		
13 % investitionsbedingter GFB	145 000,00	18 850,00	
verbleibend	142 543,55		
7 % GFB	142 543,55	9 978,05	
verbleibend	-		
4,5 % GFB	-	-	
Rest	-		
Gewinnfreibetrag Gesamt		33 328,05	
davon Grundfreibetrag		4 500,00	
davon investitionsbedingter GFB		28 828,05	
Berechnung 1)			
Aufteilung GFB auf Mitunternehmer*innen:	Berechnungsbasis	Anteil in %	
Berechnungsbasis GFB	317 543,55	100,00%	
Gewinnanteil Dr. X lt. vorläufigem Gewinn	206 408,24	65,00%	
Gewinnanteil Dr. Y lt. vorläufigem Gewinn	111 135,31	35,00%	
Gewinnfreibetrag Dr. X			
vorläufiger Gewinn	206 408,24		
getätigte Investitionen für GFB (bitte mit positivem Vorzeichen eingeben)	18 811,62		
Grundfreibetrag lt. Berechnung 1)	2 925,07		
investitionsbedingter GFB lt. Berechnung 1)	18 738,68		
Gewinnfreibetrag Dr. Y			
vorläufiger Gewinn	111 135,31		
getätigte Investitionen für GFB (bitte mit positivem Vorzeichen eingeben)	8 091,76		
Grundfreibetrag lt. Berechnung 1)	1 574,93		
investitionsbedingter GFB lt. Berechnung 1)	8 091,76		

Abbildung 32: Berechnung des GFB für Dr. X und Dr. Y,
Quelle: eigene Darstellung.

Die steuerlichen Auswirkungen auf Dr. X und Dr. Y sowie die Darstellung des Gesamtergebnisses ergeben nach der Berücksichtigung des GFB folgende Aufstellung:

Darstellung des Gesamtergebnisses bei den Mitunternehmer*innen	Gruppenpraxis Gesamt	Dr. X	Dr. Y
	100%	70%	30%
Laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	277 883,63	194 518,54	83 365,09
MWR + Gesamt	45,64	31,95	13,69
MWR - Gesamt	- 120,47	- 84,33	- 36,14
Investitionsfreibetrag 10%	-	-	-
Investitionsfreibetrag 15 %	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	277 808,80	194 466,16	83 342,64
Übergangsergebnis aus dem Anteilsverkauf	95 938,69	67 157,08	28 781,61
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis	373 747,49	261 623,24	112 124,25
Sonderbetriebsergebnis von Dr. X	- 55 215,00	- 55 215,00	
Sonderbetriebsergebnis von Dr. Y	- 988,94		- 988,94
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis und Sonderbetriebsergebnis	317 543,55	206 408,24	111 135,31
abzüglich Grundfreibetrag	- 4 500,00	- 2 925,07	- 1 574,93
abzüglich investitionsbedingter GFB	- 26 830,44	- 18 738,68	- 8 091,76
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis und Sonderbetriebsergebnis	286 213,11	184 744,49	101 468,62
Veräußerungsergebnis aus Anteilsverkauf	16 275,86	3 831,82	12 444,04
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis, Sonderbetriebsergebnis und Veräußerungsergebnis	302 488,97	188 576,32	113 912,66

Abbildung 33: Gesamtergebnis nach Berücksichtigung des GFB,
Quelle: eigene Darstellung.

Im nächsten Schritt wird geprüft, ob die Voraussetzungen für die Begünstigungen des Übergangs- und Veräußerungsgewinns bei Dr. X und Dr. Y erfüllt sind.

Zuerst wird überprüft, ob die Hälfteuersatz-Begünstigung gem. § 37 (1) EStG angewendet werden kann. Dazu wird die Tabelle im Leitfaden entsprechend befüllt. Der Anteilsverkauf erfolgte weder bei Dr. X noch bei Dr. Y aufgrund eines Todes, einer Behinderung oder einer Pensionierung. Seit dem letzten Erwerbsvorgang, welcher dem Zeitpunkt der Gründung der Gruppenpraxis OG im Jahr 2014 entspricht, sind mehr als sieben Jahre vergangen. Die Bedingungen für die Anwendung der Hälfteuersatz-Begünstigung sind dennoch nicht vollständig erfüllt. Das Vorliegen der kumulierten Voraussetzungen wird im Leitfaden automatisch geprüft und wie folgt ausgegeben:

Begünstigung Übergangsergebnis		
Bitte beantworten Sie folgende Fragen, um festzustellen, ob die Hälfteuersatz-Begünstigung gem. § 37 (1) EStG anwendbar ist.		
Wurde die Anteilsveräußerung aus einem der folgenden Gründe ausgelöst? Zutreffendes mit "JA" beantworten.	Dr. X	Dr. Y
Der*die Steuerpflichtige ist verstorben.		
Der*Die Steuerpflichtige ist aufgrund körperlicher oder geistiger Behinderung ist zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung erwerbsunfähig, sodass er*sie nicht in der Lage ist, die Tätigkeit fortzuführen, oder die Aufgaben und Verpflichtungen als Mitunternehmer*in zu erfüllen. Die Erwerbsunfähigkeit ist mittels medizinischen Gutachtens bescheinigt.		
Erwerbstätigkeit. Im Folgejahr werden nicht mehr als 22.000,00 € Umsatz und nicht mehr als 730,00 € an Einkünften aus weiteren ausgeübten Tätigkeiten erwirtschaftet		
Sind seit der Eröffnung der Gruppenpraxis, oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang mindestens 7 Jahre (84 Monate) verstrichen? (Bitte tragen sie "JA" oder "NEIN" ein)	JA	JA
Hälfteuersatzbegünstigung anwendbar:	NEIN	NEIN

Abbildung 34: Prüfung Voraussetzungen für den Hälfteuersatz,
Quelle: eigene Darstellung.

Fortführend wird geprüft, ob eine Begünstigung für das Veräußerungsergebnis bei Dr. X und Dr. Y anwendbar ist. Die Anwendbarkeit der potenziellen drei Begünstigungen wird automatisch im Leitfaden ermittelt und wie folgt ausgegeben:

Begünstigungen Veräußerungsergebnis		
Für den Veräußerungsgewinn gibt es drei Möglichkeiten für steuerliche Begünstigungen: 1) die Hälfteuersatz-Begünstigung gem. § 37 (1) EStG oder 2) die Drei-Jahres-Verteilung gem. § 37 (2) EStG oder 3) den Freibetrag gem. § 24 (4) EStG		
Veranlagungsjahr	2022	
Übersicht über die grundsätzliche Anwendbarkeit der Begünstigungen bei den Mitunternehmer*innen für den Veräußerungsgewinn		
Begünstigung	Dr. X	Dr. Y
1) Hälfteuersatz gem. § 37 (1) EStG	NEIN	NEIN
2) Drei-Jahres-Verteilung gem. § 37 (2) EStG	JA	JA
3) Freibetrag gem. § 24 (4) EStG	JA	JA

Abbildung 35: Anwendbarkeit Begünstigungen Veräußerungsgewinn,
Quelle: eigene Darstellung.

Da die Bedingungen für die Anwendung des Hälfteuersatzes identisch mit denen für das Übergangsergebnis sind, kann dieser in Folge auch nicht auf den Veräußerungsgewinn bei Dr. X und Dr. Y angewendet werden.²⁹⁷

Da seit dem letzten Erwerbsvorgang mehr als sieben Jahre²⁹⁸ vergangen sind, ist die Drei-Jahres-Verteilung auf Antrag anwendbar. Wird diese Begünstigung nicht in Anspruch genommen, kann der aliquote Freibetrag für den Veräußerungsgewinn bei beiden Mitunternehmer*innen geltend

²⁹⁷ S. Kap. 6.5. Darstellung der steuerlichen Auswirkungen auf Dr. X und Dr. Y, S. 134.

²⁹⁸ S. Kap. 6.5. Darstellung der steuerlichen Auswirkungen auf Dr. X und Dr. Y, S. 133.

gemacht werden. Da bei der Drei-Jahres-Verteilung und dem Freibetrag unterschiedlich lange Zeiträume betroffen sind, ist ein Vergleich der Vorteilhaftigkeit über drei Jahre anzustellen. Um zu entscheiden, welche Begünstigung vorteilhafter ist, sind diese daher im Detail zu vergleichen. Dazu wird die Gesamtsteuerbelastung für den Veräußerungsgewinn bei den beiden Begünstigungen bei den Mitunternehmer*innen verglichen.

Vorteilhaftigkeitsvergleich für Dr. X

Zunächst wird die Drei-Jahres-Verteilung in Betracht gezogen. Der Grenzsteuersatz bei Dr. X liegt im Jahr 2022 sowohl ohne als auch unter Berücksichtigung des Veräußerungsgewinns bei 50 %, wie im Leitfaden automatisch berechnet wird. Dies bedeutet, dass ein Drittel des Veräußerungsgewinns in Höhe von 1.277,27 € mit 50 % besteuert wird. Dadurch ergibt sich eine Steuerbelastung im Jahr 2022 von 638,64 €.

Steuerbelastung auf Veräußerungsgewinn Gesamt:	
Jahr 2022	Dr. X
steuerliches Ergebnis ohne Veräußerungsgewinn	184 744,49
Grenzsteuersatz	50,0%
steuerliches Ergebnis inkl. Veräußerungsgewinn	186 021,77
Grenzsteuersatz	50,0%
Veräußerungsgewinn 2022 (1/3)	1 277,27
Steuerbelastung auf Veräußerungsgewinn 2022	638,64

Abbildung 36: Steuerbelastung 3-Jahres-Verteilung bei Dr. X in 2022,
Quelle: eigene Darstellung.

Für die Jahre 2023 und 2024 wird eine automatische Schätzung des steuerlichen Ergebnisses im Leitfaden durchgeführt. Im Jahr 2022 erzielte Dr. X ohne Übergangs- und Veräußerungsergebnis ein steuerliches Ergebnis inklusive der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben von 139.251,16 €. Wird der maximal mögliche GFB in den Jahren 2023 und 2024 berücksichtigt, liegen die Einkünfte im Jahr 2023 bei 120.548,51 € und im Jahr 2024 aufgrund der neuen Rechtslage bei 120.488,51 €. Die automatische Berechnung ist im Leitfaden wie folgt dargestellt:

Jahr 2023	
Hochrechnung des steuerlichen Ergebnisses für Folgejahre:	Dr. X
steuerliches Ergebnis ohne Übergangs- und Veräußerungsgewinn	194 466,16
Sonderbetriebsergebnis	- 55 215,00
Ergebnis vor GFB	139 251,16
fiktiver GFB	- 18 702,65
Steuerliches Ergebnis ohne Veräußerungsgewinn	120 548,51
steuerliches Ergebnis ohne Veräußerungsgewinn	120 548,51
Grenzsteuersatz	50,0%
steuerliches Ergebnis inkl. Veräußerungsgewinn	121 825,78
Grenzsteuersatz	50,0%
Veräußerungsgewinn 2023 (1/3)	1 277,27
Steuerbelastung auf Veräußerungsgewinn 2023	638,64
Jahr 2024	
Hochrechnung des steuerlichen Ergebnisses für Folgejahre:	Dr. X
steuerliches Ergebnis ohne Übergangs- und Veräußerungsgewinn	194 466,16
Sonderbetriebsergebnis	- 55 215,00
Ergebnis vor GFB	139 251,16
fiktiver GFB	- 18 762,65
Steuerliches Ergebnis ohne Veräußerungsgewinn	120 488,51
steuerliches Ergebnis ohne Veräußerungsgewinn	120 548,51
Grenzsteuersatz	50,0%
steuerliches Ergebnis inkl. Veräußerungsgewinn	121 825,78
Grenzsteuersatz	50,0%
Veräußerungsgewinn 2024 (1/3)	1 277,27
Steuerbelastung auf Veräußerungsgewinn 2024	638,64
Steuerbelastung Gesamt Veräußerungsgewinn	1 915,91

Abbildung 37: Hochrechnung 3-Jahres-Veretiltung bei Dr. X für 2023 und 2024,
Quelle: eigene Darstellung.

Da die Einkünfte von Dr. X in den letzten drei Jahren jährlich über 100.000,00 € lagen, wird davon ausgegangen, dass dieses Ergebnis realistisch ist. Dies bedeutet, dass unter Berücksichtigung der Progressionsstufen der Grenzsteuersatz in den Jahren 2023 und 2024 ebenfalls bei 50 % liegen wird und die restlichen zwei Drittel mit 50 % besteuert werden. Dies führt zu einer Gesamtsteuerbelastung für den Veräußerungsgewinn von 1.915,91 € in den drei Jahren.

Im Gegensatz dazu, wenn der aliquote Freibetrag bei Dr. X in Höhe von 730,00 € abgezogen wird, werden vom gesamten Veräußerungsgewinn in Höhe von 3.831,82 € ausschließlich 3.101,82 € mit dem Tarif von 50 % im Jahr 2022 besteuert. Dies führt zu einer Gesamtsteuerbelastung von 1.550,91 €. Die automatische Berechnung der Steuerbelastung bei Anwendung des Freibetrags ist im Leitfaden wie folgt dargestellt:

	anwendbar
3) Freibetrag	JA
	Dr. X
Veräußerungsergebnis	3 831,82
anteiliger möglicher Freibetrag für Veräußerungsergebnis	730,00
möglicher Freibetrag	730,00
Veräußerungsergebnis nach Freibetrag	3 101,82
steuerlicher Gewinnanteil ohne Veräußerungsergebnis	184 744,49
steuerlicher Gewinnanteil inkl. Veräußerungsergebnis	187 846,32
Einkommensteuerbelastung Gesamt	80 548,16
Grenzsteuersatz 2022	50,00%
Steuerbelastung Gesamt Veräußerungsgewinn	1 550,91

Abbildung 38: Anwendung Freibetrag bei Dr. X,
Quelle: eigene Darstellung.

Insgesamt betrachtet ist die Ausnützung des Freibetrags vorteilhafter und führt bei Dr. X zu einer Steuerersparnis von 365,00 € gegenüber der Drei-Jahres-Verteilung. Der zusammengefasste Vorteilhaftigkeitsvergleich für Dr. X ist im Leitfaden wie folgt:

Vorteilhaftigkeitsvergleich der 3 Begünstigungen	
Darstellung der Gesamtsteuerbelastung auf den Veräußerungsgewinn bei Anwendung der jeweiligen Begünstigung	Dr. X
Hälftesteuersatz	
3-Jahres-Verteilung	1 915,91
Freibetrag	1 550,91
Günstigste Variante:	Freibetrag
Steuerbelastung auf den Veräußerungsgewinn bei der günstigsten Variante	1 550,91
Steuerersparnis im Vergleich zum Hälftesteuersatz	
Steuerersparnis im Vergleich zur 3-Jahres-Verteilung	- 365,00
Steuerersparnis im Vergleich zum Freibetrag	steueroptimal

Abbildung 39: Vorteilhaftigkeitsvergleich für Dr. X,
Quelle: eigene Darstellung.

Vorteilhaftigkeitsvergleich für Dr. Y

Für Dr. Y wird dieselbe Vorgehensweise wie bei Dr. X angewendet. Zuerst wird die Drei-Jahres-Verteilung in Betracht gezogen. Der Grenzsteuersatz bei Dr. Y liegt im Jahr 2022 mit als auch ohne Berücksichtigung des Veräußerungsgewinns bei 50 %. Dies bedeutet, dass ein Drittel des gesamten Veräußerungsgewinns in Höhe von 4.148,01 € mit 50 % besteuert wird, was zu einer Steuerbelastung von 2.074,01 € im Jahr 2022 führt.

Steuerbelastung auf Veräußerungsgewinn Gesamt:	
Jahr 2022	Dr. Y
steuerliches Ergebnis ohne Veräußerungsgewinn	101 468,62
Grenzsteuersatz	50,0%
steuerliches Ergebnis inkl. Veräußerungsgewinn	105 616,63
Grenzsteuersatz	50,0%
Veräußerungsgewinn 2022 (1/3)	4 148,01
Steuerbelastung auf Veräußerungsgewinn 2022	2 074,01

Abbildung 40: Steuerbelastung 3-Jahres-Verteilung bei Dr. Y in 2022,
Quelle: eigene Darstellung.

Für die Jahre 2023 und 2024 wird die Annahme zugrunde gelegt, dass Dr. Y in etwa dasselbe Ergebnis wie als Mitunternehmer*in auch in der Einzelordination erzielen wird. Im Jahr 2022 erzielte Dr. Y ein steuerliches Ergebnis in Höhe von 82.353,70 €, ohne Berücksichtigung der außergewöhnlichen Ergebnisse. Das Sonderbetriebsergebnis aus 2022 ist inbegriffen. Unter Einbeziehung des maximalen GFB in den Jahren 2023 und 2024 belaufen sich die steuerlichen Ergebnisse auf 71.047,72 € im Jahr 2023 und auf 70.987,72 € im Jahr 2024. Der Grenzsteuersatz für diese Ergebnisse beträgt unter Berücksichtigung der Tarifstufen in den Jahren 2023 und 2024 jeweils 48 %. Demzufolge sinkt der Grenzsteuersatz im Vergleich zu 2022 und die jeweiligen Drittel werden in den beiden Folgejahren mit 48 % besteuert. Dies führt zu einer Gesamtsteuerbelastung von 6.056,10 € über den gesamten Zeitraum von drei Jahren. Die Darstellung der Steuerbelastungen für 2023 und 2024 auf den Veräußerungsgewinn ist im Leitfaden wie folgt:

Jahr 2023	
Hochrechnung des steuerlichen Ergebnisses für Folgejahre:	Dr. Y
steuerliches Ergebnis ohne Übergangs- und Veräußerungsgewinn	83 342,64
Sonderbetriebsergebnis	- 988,94
Ergebnis vor GFB	82 353,70
fiktiver GFB	- 11 305,98
Steuerliches Ergebnis ohne Veräußerungsgewinn	71 047,72
steuerliches Ergebnis ohne Veräußerungsgewinn	71 047,72
Grenzsteuersatz	48,0%
steuerliches Ergebnis inkl. Veräußerungsgewinn	75 195,73
Grenzsteuersatz	48,0%
Veräußerungsgewinn 2023 (1/3)	4 148,01
Steuerbelastung auf Veräußerungsgewinn 2023	1 991,05
Jahr 2024	
Hochrechnung des steuerlichen Ergebnisses für Folgejahre:	Dr. Y
steuerliches Ergebnis ohne Übergangs- und Veräußerungsgewinn	83 342,64
Sonderbetriebsergebnis	- 988,94
Ergebnis vor GFB	82 353,70
fiktiver GFB	- 11 365,98
Steuerliches Ergebnis ohne Veräußerungsgewinn	70 987,72
steuerliches Ergebnis ohne Veräußerungsgewinn	71 047,72
Grenzsteuersatz	0,0%
steuerliches Ergebnis inkl. Veräußerungsgewinn	75 195,73
Grenzsteuersatz	48,0%
Veräußerungsgewinn 2024 (1/3)	4 148,01
Steuerbelastung auf Veräußerungsgewinn 2024	1 991,05
Steuerbelastung Gesamt Veräußerungsgewinn	6 056,10

Abbildung 41: Hochrechnung bei Dr. Y für 2023 und 2024,
Quelle: eigene Darstellung.

Im Gegensatz dazu kann bei Dr. Y der maximale aliquote Freibetrag in Höhe von 2.190,00 € vom gesamten Veräußerungsgewinn in Höhe von 12.444,04 € abgezogen werden, wobei die restlichen 10.254,00 € mit dem Steuersatz von 50 % im Jahr 2022 besteuert werden. Dies führt zu einer Gesamtsteuerbelastung auf den Veräußerungsgewinn in Höhe von 5.127,02 €. Die Anwendung des Freibetrags ist im Leitfaden wie folgt:

	anwendbar
3) Freibetrag	JA
	Dr. Y
Veräußerungsergebnis	12 444,04
anteiliger möglicher Freibetrag für Veräußerungsergebnis	2 190,00
möglicher Freibetrag	2 190,00
Veräußerungsergebnis nach Freibetrag	10 254,04
steuerlicher Gewinnanteil ohne Veräußerungsergebnis	101 468,62
steuerlicher Gewinnanteil inkl. Veräußerungsergebnis	111 722,66
Einkommensteuerbelastung Gesamt	42 486,33
Grenzsteuersatz 2022	50,00%
Steuerbelastung Gesamt Veräußerungsgewinn	5 127,02

Abbildung 42: Anwendung Freibetrag bei Dr. Y,
Quelle: eigene Darstellung.

Beim Vergleich der beiden Begünstigungen wird deutlich, dass die Anwendung des Freibetrags um 929,08 € vorteilhafter für Dr. Y ist als die Anwendung der Drei-Jahres-Verteilung. Diese Gegenüberstellung veranschaulicht, dass nicht immer von der Progressionsermäßigung bei der Drei-Jahres-Verteilung profitiert wird. Der Vorteilhaftigkeitsvergleich für Dr. Y im Leitfaden wird wie folgt dargestellt:

Vorteilhaftigkeitsvergleich der 3 Begünstigungen	
Darstellung der Gesamtsteuerbelastung auf den Veräußerungsgewinn bei Anwendung der jeweiligen Begünstigung	Dr. Y
Hälftesteuersatz	
3-Jahres-Verteilung	6 056,10
Freibetrag	5 127,02
Günstigste Variante:	Freibetrag
Steuerbelastung auf den Veräußerungsgewinn bei der günstigsten Variante	5 127,02
Steuerersparnis im Vergleich zum Hälftesteuersatz	
Steuerersparnis im Vergleich zur 3-Jahres-Verteilung	- 929,08
Steuerersparnis im Vergleich zum Freibetrag	steueroptimal

Abbildung 43: Vorteilhaftigkeitsvergleich für Dr. Y,
Quelle: eigene Darstellung.

Es ist zu betonen, dass bei Dr. Y die Annahme getroffen wurde, dass die bisherigen Einkünfte als Mitunternehmer*in etwa den zukünftigen Einkünften der Einzelordination entsprechen werden. Diese Annahme diente dazu, die Progressionsermäßigung bei der Drei-Jahres-Verteilung zu verdeutlichen. Dr. Y erzielte in den vergangenen Jahren bereits Einkünfte aus der Einzelordination, weshalb die Gesamteinkünfte in den letzten drei Jahren stets über 100.000,00 € lagen. Daher wird erwartet, dass die Einkünfte auch in Zukunft über 100.000,00 € liegen werden, wodurch in den Jahren 2023 und 2024 der Grenzsteuersatz von 50 % zur Anwendung kommen

wird. Dies führt zum Vorliegen derselben Voraussetzungen wie bei Dr. X. In diesem Kontext erweist sich die Anwendung des Freibetrags jedenfalls als vorteilhafter im Vergleich zur Drei-Jahres-Verteilung.

Zusammenfassend bedeutet dies, dass der Progressionstarif eine Rolle spielt, wenn die Voraussetzungen für die Drei-Jahres-Verteilung und dem Freibetrag erfüllt sind. Ist der Grenzsteuersatz in allen drei Jahren gleich, erweist sich die Anwendung des Freibetrags jedenfalls als vorteilhafter für die Klient*innen. Wenn jedoch davon ausgegangen wird, dass sich der Grenzsteuersatz in den Folgejahren ändern wird, ist ein Vorteilhaftigkeitsvergleich erforderlich. Das AP 3.5. ist nun vollständig abgeschlossen und es wird zum letzten AP des Projekts übergegangen.

Abschluss des Projekts

Herr Mag. Kneidinger hat die Besprechung mit den beiden Mitunternehmer*innen abgehalten und die Steuerklärungen wurden anschließend beim zuständigen Finanzamt eingereicht. Diese Daten werden im Leitfaden wie folgt dargestellt, eingetragen:


3. Steuerliche Behandlung auf Ebene der OG und der Mitunternehmer*innen	
3.6. Abschluss des Projekts	
Bereiten Sie die Steuererklärungen für die Gruppenpraxis OG und die Mitunternehmer*innen auf und vereinbaren Sie dann einen Besprechungstermin mit den Klient*innen, um die Unterschriften einzuholen. Tragen Sie das Datum der Besprechung wie folgt ein.	
Besprechung und unterschrieben am:	21.11.2023
Wenn die Steuererklärungen unterschrieben sind, reichen Sie die Steuererklärungen beim Finanzamt ein und tragen Sie das Datum wie folgt ein.	
Einreichung der Steuererklärungen am:	21.11.2023
Das Projekt ist somit beendet!	
Wenn das AP 3.6. abgeschlossen ist, ist das Projekt beendet. Hier klicken um zurück zum Projektnetzplan zu gelangen.	
	

Abbildung 44: Projektabschluss bei der Gem. Ord. Dr. X & Dr. Y OG,
Quelle: eigene Darstellung.

Das Projekt ist vollständig abgeschlossen. Die Ergebnisse der Phase sind im Projektnetzplan wie folgt dargestellt:

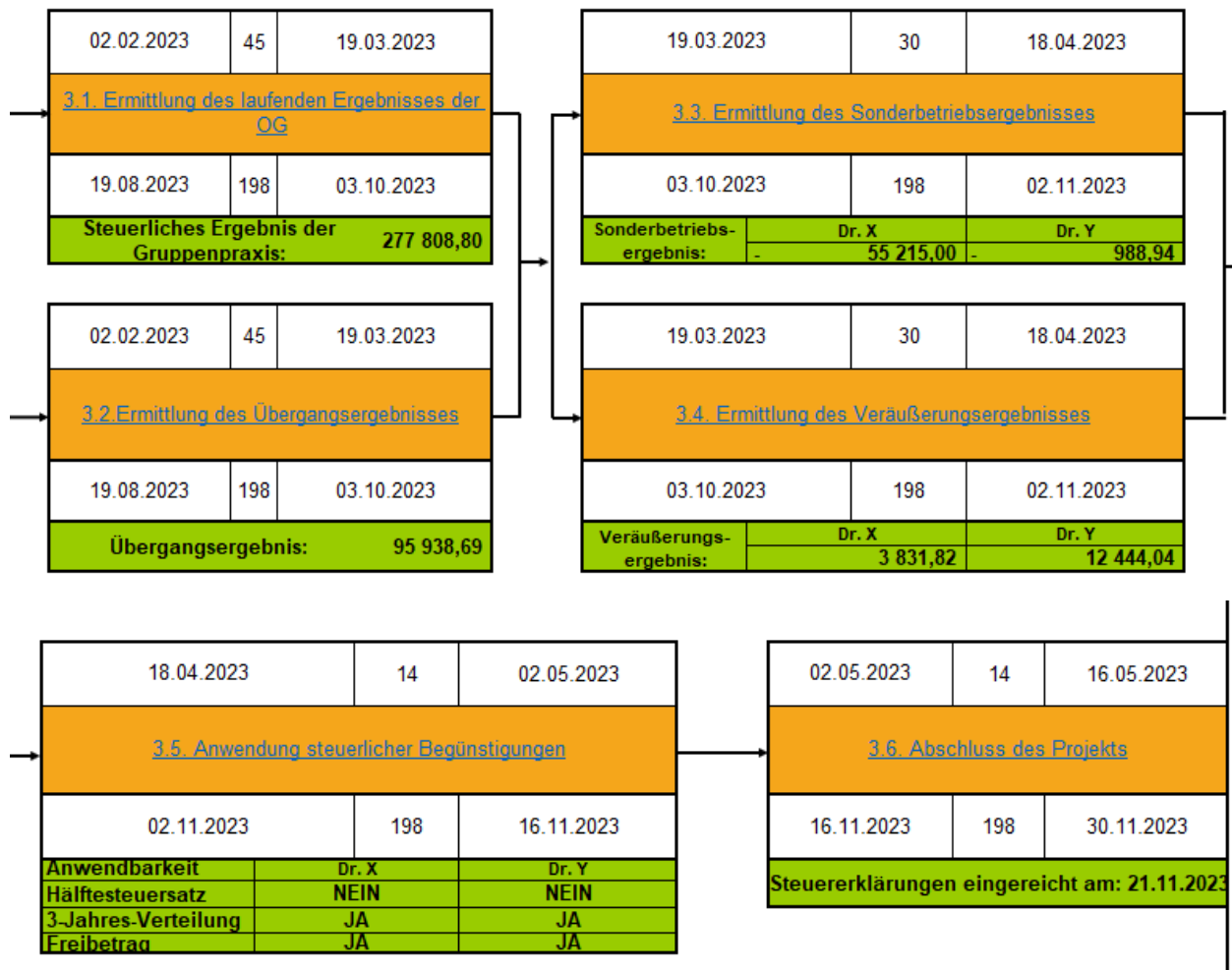


Abbildung 45: Ergebnisse der Phase 3,
Quelle: eigene Darstellung.

7. Resümee und Ausblick

Gruppenpraxismodelle bieten Ärzte*Ärztinnen die Gelegenheit, durch die Zusammenarbeit fachliche Synergien zu nutzen und Ressourcen gemeinsam zu verwenden. Diese Organisationsstruktur führt zu einer Verringerung des finanziellen Risikos und ermöglicht Kosteneinsparungen. Innerhalb bestehender Gruppenpraxen kommt es aufgrund von Änderungen in der Mitunternehmer*innenstruktur regelmäßig zu Anteilverkäufen. Die Abwicklung dieser Verkäufe ist in der Beratung des Klient*innenstocks der Ärzte*Ärztinnen mit einer Vielzahl an rechtlichen und zeitlichen Herausforderungen verbunden.

Für die Abwicklung der Anteilverkäufe ist eine strukturierte Vorgehensweise in der MAG. KNEIDINGER KG Steuerberatungsgesellschaft von Bedeutung, um die Mitunternehmer*innenwechsel effizient und steuerschonend für die Klient*innen zu gestalten. Ein standardisierter Projektplan, der klare Aufgabenstellungen umfasst und die Einhaltung zeitlicher Fristen sicherstellt, ist dabei von zentraler Bedeutung. Eine präzise Definition der Arbeitspakete garantiert zudem, dass alle relevanten steuer- sowie ärztrechtlichen Bestimmungen berücksichtigt werden.

Für die Erarbeitung des Projektplans erweist sich die Netzplanmethode als vorteilhaft. Diese ermöglicht eine strukturierte und übersichtliche Darstellung von Abhängigkeiten zwischen den einzelnen Arbeitspaketen und zeitlichen Fristen. Mit dem Netzplan wird eine ganzheitliche Sichtweise auf den gesamten Projektablauf, vom Zeitpunkt der Entscheidung der Ärzte*Ärztinnen zum Anteilverkauf bis zur Erstellung der Steuererklärungen durch das Team der Bilanzierung in der Steuerberatungskanzlei, ermöglicht.

Der Netzplan ist in drei aufeinander folgende Phasen gegliedert. Die erste Phase umfasst die Analyse der ärztlichen Kooperationsmöglichkeiten sowie deren rechtlichen Rahmenbedingungen. In der zweiten Phase erfolgt die Bewertung der Anteile gem. Gesamtvertraglicher Vereinbarung Oberösterreich. In der dritten Phase liegt der Fokus auf der steuerlichen Behandlung des Anteilverkaufs, sowohl auf Ebene der OG als auch auf Ebene der einzelnen Ärzte*Ärztinnen.

Die Analyse der rechtlichen Bestimmungen für die erste Phase des Netzplans zeigt, dass die ärztliche Zusammenarbeit in Form von Organisations-, Berufsausübungsgemeinschaften und sonstige Zusammenarbeitsformen, insbesondere der Primärversorgungseinheit ausgeübt werden kann. Zu den Organisationsgemeinschaften zählen dabei Ordinations- und Apparategemeinschaften, während die Gruppenpraxis als Berufsausübungsgemeinschaft bezeichnet wird. Ein zentraler Aspekt und der Ausgangspunkt bei der Abwicklung eines Anteilverkaufs ist die Feststellung, ob es sich bei der betreffenden Praxis um eine Gruppenpraxis handelt oder nicht. Die Analyse ergibt, dass die Unterscheidungsmerkmale zu den anderen Kooperationsformen primär im

Zweck der Kooperation, dem Auftreten der Praxis gegenüber den Patient*innen, der zulässigen Rechtsformen und den Inhaber*innen des Kassenvertrags liegen.

Eine Gruppenpraxis zielt auf den gemeinschaftlichen Betrieb einer ärztlichen Praxis ab, wobei die Praxis selbst als Träger von Rechten und Pflichten fungiert, den Kassenvertrag mit der Ärztekammer abschließt und Leistungen an die Patient*innen erbringt. Eine solche Praxis kann ausschließlich in den Rechtsformen einer OG oder GmbH gegründet werden. Die Gruppenpraxis unterscheidet sich von Ordinations- und Apparategemeinschaften insoweit, als dass kein loser Zusammenschluss, der auf die gemeinsame Nutzung von Räumlichkeiten und Ressourcen beschränkt ist, von den Ärzt*innen erfolgt. Organisationsgemeinschaften treten nach außen hin auch nicht in Erscheinung. In der Primärversorgungseinheit hingegen wird ein umfassendes Spektrum an gesundheitlichen Dienstleistungen verschiedener Berufsgruppen zur Stärkung der Primärversorgung geboten, wobei in Gruppenpraxen in der Regel Ärzte*Ärztinnen vom selben Fachgebiet tätig werden.

Nach der Feststellung, dass es sich bei der zu betrachtenden Praxis um eine Gruppenpraxis handelt, erfolgt deren Einordnung in eines der vier von der Ärztekammer Oberösterreich zugelassenen Modelle der Gruppenpraxis. Die Analyse der Gesamtvertraglichen Vereinbarung Oberösterreich zeigte, dass sich die vier Modelle primär durch den ursprünglichen Zweck der Gruppenpraxis differenzieren. Modell 1 ermöglicht die freiwillige Zusammenlegung von zwei Kassenstellen. Modell 2, die Bruchstellen-Praxis, dient dazu, einen Mehrbedarf zwischen 0,3 und 0,7 Anteilen einer Kassenstelle abzudecken, während Modell 3 als Job-Sharing-Praxis bezeichnet wird und die Teilung einer vollen Kassenplanstelle zwischen mehreren Ärzt*innen ermöglicht. Bei Modell 4, der Nachfolge-Praxis, ist die Übergabe einer vertraglichen Praxis vorgesehen. Die Modelle unterscheiden sich zudem hinsichtlich ihrer Laufzeit. Modell 1 kann auf unbestimmte Zeit abgeschlossen werden. Modell 2 und 3 sind mit dem Quartal begrenzt, indem die Seniorpartner*innen das 70. Lebensjahr vollenden. Bei einer Gruppenpraxis nach Modell 4 ist die Zusammenarbeit auf einen Zeitraum von 3 bis maximal 36 Monaten vorgesehen.

Fortführend zeigt die Analyse, dass im Falle eines Anteilverkaufs bei allen vier Modellen ein von der Ärztekammer festgelegtes Auswahlverfahren für neue Mitunternehmer*innen einzuhalten ist. Die zum Verkauf stehende Stelle wird von der Ärztekammer ausgeschrieben und die Bewerber*innen werden anhand eines Punktesystems bewertet. Bei den Modellen 1 bis 3 haben bestehende Seniorpartner*innen die Möglichkeit, einen*eine der vier erstgereihten Kandidat*innen auszuwählen. Bei Modell 4 kann ausschließlich der*die punktebeste Bewerber*in von den Seniorpartner*innen gewählt werden.

Die korrekte Zuordnung der Gruppenpraxis zum entsprechenden Modell ist für die weitere Abwicklung des Anteilverkaufs von Relevanz, da sie die Basis für die Bewertung der Anteile und die Berücksichtigung der jeweiligen Rahmenbedingungen bildet. Diese Zuordnung bildet den Abschluss der ersten Phase des Projektplans.

Mit dem Abschluss der ersten Phase leitet der Projektplan über in die zweite Phase der Abwicklung eines Anteilverkaufs. Der Verkauf eines Mitunternehmer*innenanteils initiiert einen anteilmäßigen Praxisverkauf, weshalb diese Phase den Bewertungsprozess der Anteile umfasst. Bei der Bewertung ist zu beachten, dass der Verkaufsgegenstand über die materiellen Aspekte hinausgeht. Im Fokus stehen neben den einzeln bewertbaren materiellen und immateriellen Vermögenswerten die Patient*innenbindung und das Vertrauen in die ärztliche Behandlung, welche maßgeblich den Wert der Praxis bestimmen, aber eine Herausforderung in der monetären Bewertung darstellen. Für die adäquate Bewertung der einzeln bewertbaren Vermögenswerte eignet sich das Substanzwertverfahren, bei dem eine Berücksichtigung der materiellen und immateriellen Aspekte ermöglicht wird. Fortführend ist der immaterielle Wert der Praxis gesondert zu berechnen und zu addieren. Dazu gibt die Gesamtvertragliche Vereinbarung ein Berechnungsschema für den objektiven Substanzwert sowie den ideellen Praxiswert vor, das einzuhalten ist. Der Veräußerungspreis für die Anteile setzt sich demnach aus dem objektiven Substanzwert und dem ideellen Praxiswert zusammen.

Der Substanzwert ergibt sich aus der Bewertung der für den Betrieb notwendigen und einzeln bewertbaren materiellen und immateriellen Vermögenswerte. Diese werden gem. der Gesamtvertraglichen Vereinbarung Oberösterreich in vorgegebene Wert- und Sachkategorien eingeteilt und entsprechend abgewertet. Der ideelle Praxiswert wird anhand der Annahme errechnet, dass das Vertrauen der Patient*innen und deren Bindung an die Gruppenpraxis im Umsatz widergespiegelt sind. Die Berechnung des ideellen Praxiswerts erfolgt basierend auf den Umsatzzahlen aus der Vergangenheit, wobei je nach Bestehensdauer der Gruppenpraxis zwischen vier Berechnungsmethoden unterschieden wird. Die Addition des objektiven Substanzwerts zum ideellen Praxiswert ergibt den Gesamtwert der Praxis.

Die Ablösesumme für den*die eintretenden*eintretende Arzt*Ärztin wird aus dem aliquoten Anteil am Substanz- und ideellen Praxiswert ermittelt. Der Substanzwert ist in allen vier Modellen aliquot, je nach Anteil an der Gruppenpraxis OG, zu bezahlen. Für die Ablöse des ideellen Praxiswerts sind in der Gesamtvertraglichen Vereinbarung spezifische Berechnungsmodalitäten je nach Modell vorgesehen. Bei den Modellen 1,2 und 3 ist mindestens eine Ablöse von entweder 16,67 % oder 20 % des anteiligen ideellen Praxiswerts zu bezahlen. Beim Modell 4 sind die Prozentsätze bei 10 % oder 8,33 %. Der entsprechende Prozentsatz ist von der Anzahl der Vertragsärzte*Vertragsärztinnen in der politischen Gemeinde abhängig. Bei Modell 2 hingegen ist ein

Firmenwertmultiplikator zu berechnen. Ein positiver Multiplikator führt zu einer verpflichtenden Zahlung des anteiligen Firmenwerts, während bei einem negativen Wert keine Ablöse für den immateriellen Wert zu leisten ist. Bei Modell 4 fließt zusätzlich die Dauer der Nachfolge-Praxis in die Ablöseberechnung ein. Zu beachten ist, dass die Ärztekammer die endgültige Entscheidungsbefugnis darüber hat, ob eine Ablöse für den immateriellen Praxiswert zu leisten ist.

Sobald die Ablöse für das entsprechende Modell der Gruppenpraxis gem. den Bestimmungen der Gesamtvertraglichen Vereinbarung berechnet wurde, sind die Unterlagen für den Anteilverkauf sieben Monate vor dem geplanten Wechsel der Mitunternehmer*innen an die Ärztekammer zu übermitteln. Anschließend erfolgt das Ausschreibungsverfahren der freien Stelle durch die Ärztekammer. Der*die verbleibende Mitunternehmer*in der Gruppenpraxis hat am Auswahlverfahren teilzunehmen und einen*eine Arzt*Ärztin auszuwählen. Die Übermittlung der Unterlagen an die Ärztekammer und die Auswahl des*der neuen Arztes*Ärztin bildet den Abschluss der zweiten Phase des Projektplans.

In der dritten und abschließenden Phase des Projektplans erfolgt die steuerliche Beurteilung des Anteilverkaufs. Hierbei ist zu beachten, dass die im Rahmen der Bewertung relevanten Unterscheidungen der Zusammenarbeitsformen und die Zuordnung zu den entsprechenden Modellen im Steuerrecht keine Rolle spielen. Bei Mitunternehmer*innenschaften erfolgt die Gewinnermittlung zweistufig. In der ersten Stufe wird das steuerliche Ergebnis auf Ebene der Gruppenpraxis OG ermittelt. In der zweiten Stufe erfolgt die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Ärzte*Ärztinnen. Anschließend werden die beiden Ergebnisse addiert, um zu den Gesamteinkünften der Ärzte*Ärztinnen zu gelangen.

Als Personengesellschaft ist die Gruppenpraxis selbst nicht steuerpflichtig, da sie kein eigenständiges Steuersubjekt darstellt. Vielmehr erzielen die Ärzte*Ärztinnen mit den ihnen zuzurechnenden Ergebnisanteilen Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, für die entsprechend Einkommensteuer abzuführen ist.

Das laufende Ergebnis auf Ebene der Gruppenpraxis wird gem. § 4 (3) EStG mittels EAR ermittelt. Bei der Veräußerung eines Mitunternehmer*innenanteils kommt es zu einem verpflichtenden Wechsel der Gewinnermittlungsart nach § 4 (10) EStG zum Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 (1). Ziel dieses Wechsels ist die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen gem. dem Verursachungsprinzip zu dem*der jeweiligen Arzt*Ärztin. Dazu wird ein Übergangsergebnis berechnet, um sicherzustellen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens, die aufgrund der unterschiedlichen zeitlichen Erfassung von Einnahmen und Ausgaben bei den beiden Gewinnermittlungsarten entstehen, korrekt in die Gewinnermittlung einfließen. Das Übergangsergebnis wird auf Ebene der OG berechnet und den Mitunternehmer*innen anteilmäßig zugewiesen.

Auf Ebene der Mitunternehmer*innen sind sowohl das anteilige laufende Ergebnis als auch das anteilige Übergangsergebnis steuerlich zu erfassen. Darüber hinaus sind die Einnahmen und Ausgaben, die aufgrund von Leistungsbeziehungen zwischen der Gruppenpraxis und den Ärzt*innen entstehen, als Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben in der zweiten Stufe der Gewinnermittlung zu berücksichtigen. Die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sind nach der von der Gruppenpraxis angewandten Gewinnermittlungsmethode zu ermitteln.

Des Weiteren ist das Veräußerungsergebnis, das aus dem Anteilverkauf resultiert, auf Ebene der einzelnen Ärzte*Ärztinnen steuerlich zu berücksichtigen. Der Veräußerungsgewinn ergibt sich bei den Ärzt*innen als Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und dem fixen Kapitalkonto, da dieses den Anteil am Betriebsvermögen darstellt. Zusätzlich werden die Veräußerungskosten in Abzug gebracht. Eine Besonderheit ist dabei in Zusammenhang mit dem Sonderbetriebsvermögen zu beachten. Wird im Zuge des Anteilverkaufs ein Wirtschaftsgut in das Privatvermögen überführt, oder an Dritte veräußert, ist die Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert dem Veräußerungsgewinn hinzuzurechnen. Auch für Wertpapiere, die an die neuen Mitunternehmer*innen übertragen werden, gelten besondere Regelungen. Diese sind aus der betrieblichen Gesamtheit zu lösen und die Differenz zwischen den Anschaffungskosten und den Veräußerungswerten ist unter Anwendung begünstigter Steuersätze steuerlich zu erfassen. Optional kann die Regelbesteuerung gewählt werden.

Die Ausführungen verdeutlichen, dass bei einem Anteilverkauf die Besteuerung des laufenden Ergebnisses, des Übergangs-, des Sonderbetriebs- und des Veräußerungsergebnisses im Jahr des Anteilverkaufs auf Ebene der Ärzte*Ärztinnen erfolgt. Um die daraus resultierende erhöhte Steuerbelastung zu mildern, sieht das Einkommensteuergesetz Begünstigungsmöglichkeiten vor. Ab dem Veranlagungsjahr 2023 ist eine dieser Begünstigungen der Investitionsfreibetrag, der es Mitunternehmer*innen ermöglicht, 10 % der Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts als zusätzliche Betriebsausgabe abzusetzen. Dieser Satz erhöht sich auf 15 % für Investitionen im Bereich der Ökologisierung.

Zusätzlich ist ein Grundfreibetrag von 15 % des Gewinns, resultierend aus dem laufenden Ergebnis, Sonderbetriebs- und Übergangsergebnis bis zu einer Grenze von 30.000,00 € und ab der Veranlagung 2024 bis zu einer Grenze von 33.000,00 €, unabhängig von bestimmten Voraussetzungen, anwendbar. Für Gewinne, die diese Grenzen überschreiten, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag bei der Anschaffung von begünstigten Wirtschaftsgütern oder Wertpapieren in Anspruch genommen werden. Zu beachten ist, dass der Gewinnfreibetrag nicht für das Veräußerungsergebnis geltend gemacht werden kann.

Das Einkommensteuergesetz sieht auch für das Übergangsergebnis Begünstigungen vor. Zusätzlich zum Gewinnfreibetrag besteht die Option, unter bestimmten Voraussetzungen eine Hälftesteuersatz-Begünstigung zu beantragen. Diese Begünstigung stellt eine vorteilhafte Möglichkeit zur Reduzierung der Steuerlast dar. Jedoch wird diese bei einem Anteilverkauf selten zur Anwendung kommen. Der Grund hierfür liegt darin, dass diese ausschließlich beim Pensionsantritt der Mitunternehmer*innen relevant sein wird, da Anteilverkäufe in der Praxis selten aufgrund des Ablebens oder wegen körperlicher bzw. geistiger Beeinträchtigung erfolgen und somit die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme nicht gegeben sind.

Im Rahmen der Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes ist es nicht zulässig, für Veräußerungsgewinne einen Gewinnfreibetrag geltend zu machen. Dennoch werden drei alternative Begünstigungsmöglichkeiten für Veräußerungsgewinne, von denen Steuerpflichtige eine in Anspruch nehmen können, geboten. Eine dieser Optionen umfasst die Möglichkeit, die Hälftesteuersatz-Begünstigung unter denselben Voraussetzungen wie für den Übergangsgewinn zu beanspruchen. Darüber hinaus besteht die Option, den Veräußerungsgewinn auf Antrag über einen Zeitraum von drei Jahren zu verteilen, sofern seit Eröffnung der Gruppenpraxis oder seit dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang mindestens sieben Jahre verstrichen sind. Durch diese Verteilung kann von einer Progressionsglättung profitiert werden. Zudem sieht das Einkommensteuergesetz vor, dass Veräußerungsgewinne erst ab einem Betrag von 7.300,00 € steuerpflichtig sind. Bei der Beteiligung an einer Gruppenpraxis kann dieser Freibetrag entsprechend der Kapitalbeteiligung der Mitunternehmer*innen berücksichtigt werden. Im Gegensatz zu den anderen beiden Begünstigungen für den Veräußerungsgewinn ist der Freibetrag ohne das Erfüllen spezifischer Voraussetzungen anwendbar.

Die dargelegten steuerrechtlichen Regelungen unterstreichen die Notwendigkeit einer eingehenden Überprüfung der Bedingungen und Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der genannten steuerlichen Begünstigungen durch die Ärzte*Ärztinnen. Eine Überprüfung ist unerlässlich, um die Vorteile entsprechend zu beanspruchen und somit eine steuereffiziente Abwicklung des gesamten Anteilverkaufs sicherzustellen.

Nach der Ermittlung des gesamten steuerlichen Ergebnisses der einzelnen Ärzte*Ärztinnen ist eine Besprechung durch Herrn Mag. Kneidinger mit den Klient*innen vorgesehen. Danach erfolgt die Einreichung der Steuererklärungen beim zuständigen Finanzamt. Gem. der Quotenregelung bis zur Veranlagung 2022 waren die Steuererklärungen bis zum 31. März des zweiten Jahres nach dem Jahr des Anteilverkaufs einzureichen. Mit Beginn des Veranlagungsjahres 2023 tritt für Personengesellschaften eine neue Quotenregelung in Kraft, welche die Einreichungsfristen modifiziert. Die Feststellungserklärungen aller Personengesellschaften sind zu 50 % bis zum 30. November des Folgejahres und die verbleibenden 50 % bis zum 31. Jänner des Zweitfolgejahres

einzureichen. Mit der fristgerechten Einreichung ist die dritte Phase des Projektplans vollendet und das Projekt somit abgeschlossen.

Als Resümee ist festzuhalten, dass die Gesundheitsversorgung zunehmend von Einzelpraxen hin zu vielfältigen Formen der Kooperation übergeht. Die Änderungen in der Gesetzgebung im Bereich der Gruppenpraxen im Jahr 2010 sowie für Primärversorgungseinheiten im Jahr 2017 haben neue Anreize für die verstärkte ärztliche Zusammenarbeit geschaffen. Insbesondere für Jungärzte*Jungärztinnen bietet die Übernahme eines Anteils an einer Gruppenpraxis eine Möglichkeit, unter der Anleitung erfahrener Seniorpartner*innen Einblicke in das medizinische Versorgungssystem zu gewinnen und vom fachlichen Austausch zu profitieren, was den Einstieg in das ärztliche Berufsleben erleichtert. Aus diesem Grund ist zu erwarten, dass die Abwicklung von Anteilverkäufen in Gruppenpraxen auch zukünftig an Bedeutung gewinnen wird.

Gleichzeitig ist in Steuerberatungskanzleien ein erhöhter Beratungsaufwand mit einem Anteilverkauf verbunden, da zahlreiche rechtliche Besonderheiten zu berücksichtigen sind. Die Komplexität bei der Abwicklung eines Anteilverkaufs liegt in der Notwendigkeit, sämtliche Vorschriften der Ärztekammer bezüglich der zugelassenen Gruppenpraxis-Modelle zur Anteilbewertung und zum Auswahlverfahren für neue Mitunternehmer*innen entsprechend anzuwenden und einzuhalten. Diese Anforderungen gelten sowohl für die Gründungsphase einer Gruppenpraxis als auch bei der Übertragung von Anteilen. Zusätzlich sind Anteilverkäufe mit einer erhöhten Steuerbelastung im Jahr des Verkaufs verbunden. Dies macht eine Gegenüberstellung der Steuerbelastungen bei den Begünstigungsmöglichkeiten unumgänglich.

Eine strukturierte Vorgehensweise bei der Abwicklung von Anteilverkäufen in Gruppenpraxen ist unerlässlich, um sämtliche rechtlichen Vorschriften einzuhalten und Fristen zu erfüllen. Der erarbeitete Projektplan zeigt auf, dass die Abwicklung eines Anteilverkaufs ca. anderthalb Jahre in Anspruch nimmt. Ausreichend Vorlaufzeit, eine sorgfältige Planung und die Antizipation potenzieller Hindernisse sind entscheidend, um den Prozess über alle drei Phasen hinweg effizient zu gestalten. Während dieser Zeit gilt es, den Ärzt*innen eine optimale Beratung zu gewährleisten und stets den neuesten Stand der Rechtslage anzuwenden. Der konzipierte Leitfaden dient als fundamentale Grundlage für die erfolgreiche Umsetzung dieser komplexen Vorhaben.

Literaturverzeichnis

- ALBL, A./FRECH, M. [2021]: Praxishandbuch OG, Wien: Linde Verlag, 2021, <https://www.linde-digital.at/#id:hb-og>, [01.02.2024].
- ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH [2023]: Gesamtvertragliche Vereinbarung OÖ inkl. 10. Zusatzprotokoll i.d.F. 25.05.2023, Gesamtvertragliche Vereinbarung vom 25.05.2023, <https://www.aekoee.at/index.php?eID=dumpFile&t=f&f=12194&token=00d8d7551cf0223b97da276f8a480cdf1d33b757>, [25.04.2024].
- ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH [2024]: Gruppenpraxis Modell 1, 04/2024, <https://www.aekoee.at/index.php?eID=dumpFile&t=f&f=14044&token=5f3f9a7e22c537f7ee3e763741d2d96fe860668f>, [25.04.2024].
- ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH [2024a]: Gruppenpraxis Modell 2, 04/2024, <https://www.aekoee.at/index.php?eID=dumpFile&t=f&f=14048&token=3657f83df22ebad22c38a0bb533c4dcc10032585>, [25.04.2024].
- ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH [2024b]: Gruppenpraxis Modell 3, 04/2024, <https://www.aekoee.at/index.php?eID=dumpFile&t=f&f=14052&token=18fd64fea5d9cf507cef528eb53b7011ba8f2e7c>, [25.04.2024].
- ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH [2024c]: Gruppenpraxis Modell 4, 04/2024, <https://www.aekoee.at/index.php?eID=dumpFile&t=f&f=14050&token=60b473f4d0c20a262f4c69a154a38e1e126ddc92>, [25.04.2024].
- ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH [2024d]: Gruppenpraxis: Gruppenpraxis – rechtzeitige Vorsorge ist wichtig, 2024, <https://www.aekoee.at/niedergelassen/aerztliche-kooperationsformen/gruppenpraxis>, [25.04.2024].
- ÄRZTEKAMMER FÜR OBERÖSTERREICH [2024e]: Projektplan, 02/2024, <https://www.aekoee.at/index.php?eID=dumpFile&t=f&f=13609&token=cc25e54edbd56b88970031074d6689c267ce1776>, [25.04.2024].
- ÄRZTESERVICE [2021]: Gruppenpraxis – Ordinationsformen für Human- und Zahnmediziner, 21.07.2021, <https://www.aerzteservice.com/gruppenpraxis-ordinationsformen-fuer-human-und-zahnmediziner/>, [25.04.2024].
- BEA, F./SCHEURER, S./HESELMANN, S. [2020]: Projektmanagement, 3. vollst. überarb. u. erw. Aufl., München: UVK Verlag, 2020, <https://elibrary-utb-de.elibrary-campus02.at/doi/epdf/10.36198/9783838587066-52-445>, [25.04.2024].

- BERGMANN, R./GARRECHT, M. [2008]: Organisation und Projektmanagement: BA KOMPAKT, Bad Mergentheim u.a.: Physica-Verlag Heidelberg, 2008.
- BIRNBAUER, W./AGHDAM, J. [2023]: Unternehmensbesteuerung und Rechtsformwahl, 3. Auflage, Graz: dbv-Verlag, 2023, <https://www.lindedigital.at/#id:dbv-unternbest-rechtsfw>, [25.04.2024].
- BRIDTS, W. [2014]: Bewertung von Arzt- und Zahnarztpraxen: Verfahren, Methoden und exemplarische Berechnungen, München: Springer Gabler Verlag, 2014.
- BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN [2024]: Investitionsfreibetrag, 01.01.2024, <https://www.usp.gv.at/steuern-finanzen/betriebseinnahmen-und-ausgaben/investitionsfreibetrag.html>, [25.04.2024].
- CHRSTINER, M./BERTL, R./ANDRETSCH, P./SCHEREDA, M. [2017]: Praxis für Ärzte, in: ÖGS-Wissen, Ausgabe 04/2016, 21.01.2017, https://www.oegsw.at/de/news/%C3%B6gswissen/ausgabe_04_2016/praxis_f%C3%BCr_%C3%A4rzte/index_ger.html, [25.04.2024].
- DELOITTE CONSULTING GMBH [2023]: Handbuch zur Gründung einer PVE, hrsg. von Bundesministerium für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz, Wien: o.V., 2023, <https://primaerversorgung.gv.at/sites/default/files/2023-08/Gr%C3%BCndungshandbuch%202.0.pdf#page=1>, [25.04.2024].
- DUIF, P./MARTIN, C./WIEGMANN, T. [2010]: Bilanzierung von Personengesellschaften: Das neue Bilanzrecht richtig anwenden, Wiesbaden: Gabler Verlag, 2010.
- ERNST, D./SCHNEIDER, S./THIELEN, B. [2012]: Unternehmensbewertungen erstellen und verstehen: Ein Praxisleitfaden, 5. Auflage, München: Verlag Franz Vahlen GmbH, 2012.
- EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, 06 0104/9-IV/6/00 i.d.F.13.03.2024, Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Betrieb des Gesellschafters, [https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext\(suche:Standard-suche\)?dokumentId=8be9a6dd-7f41-43f4-aacf-efaffc6de718&konsehId=84151ffc-ddf3-43d5-8f8a-85a18102226f&segmentId=50fc33b9-984f-44d5-a080-4fb3940f3495](https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext(suche:Standard-suche)?dokumentId=8be9a6dd-7f41-43f4-aacf-efaffc6de718&konsehId=84151ffc-ddf3-43d5-8f8a-85a18102226f&segmentId=50fc33b9-984f-44d5-a080-4fb3940f3495), [25.04.2024].
- EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF vom 05.06.2013, BMF-010203/0252-VI/6/2013 i.d.F. 13.03.2024, Leistungsvergütungen, <https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext?segmentId=07d585ba-0e17-40de-a26f-b3889fcb8457>, [25.04.2024].

- EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF vom 06.05.2021, 2021-0.103.726 i.d.F. 13.03.2024, Freibetrag (§ 24 Abs. 4 EStG 1988), [https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext\(suche:Standardsuche\)?segmentId=0c046137-1a49-437c-9b1f-c6bf34c2f322](https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext(suche:Standardsuche)?segmentId=0c046137-1a49-437c-9b1f-c6bf34c2f322), [25.04.2024].
- FRITZ, C. [2007]: Gesellschafts- und Unternehmensformen, 3., wesentlich erweiterte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2007, <https://www.lindedigital.at/#id:fb-unternehmensformen>, [25.04.2024].
- FRITZ-SCHMIED, G./URNIK, S./BERGMANN, S. [2019]: Handbuch Mitunternehmerschaften, Wien: Linde Verlag, 2019, <https://www.lindedigital.at/#id:hb-mitunternehmerschaft>, [25.04.2024].
- GUBBELS, H. [2006]: SAP R/3 – Praxishandbuch Projektmanagement: SAP R/3 als Werkzeug für professionelles Projektmanagement, Wiesbaden: Friedr. Vieweg & Sohn Verlag | GWV Fachverlage GmbH, 2006.
- HILBER, K. [2023]: Der IFB als Steuerzuckerl, in: ÖGSWissen, Ausgabe 01/2023, 01.03.2023, https://www.oegsw.at/de/news/%C3%B6gswissen/ausgabe_01_2023/der_ifb_als_steuerzuckerl/index_ger.html, [25.04.2024].
- HIRSCHLER, K./EL-SHAER, S./INZINGER, M./SOWA, L./WEINTÖGL, S. [2022]: Das Comeback des Investitionsfreibetrages (IFB), in: SWK-Spezial Einkommensteuer 2022, hrsg. von HIRSCHLER, K./KANDUTH-KRISTEN, S./ZINNÖCKER, B./STÜCKLER, K., Wien: Linde Verlag, 2022, <https://www.lindedigital.at/#id:swks-est2022>, [25.04.2024].
- HOLZGRUBER, T. [2018]: Teil 1: Berufs- und sozialversicherungsrechtliche Aspekte von Gruppenpraxen (Ärzte-GmbH/Ärzte-OG), in: Die Ärzte-Gruppenpraxis, hrsg. von HÜBNER-SCHWARZINGER, P./HOLZGRUBER, T./MINIHOLD, W., 2. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2018, S. 1-90, <https://www.lindedigital.at/#id:fb-gruppenpraxis>, [25.04.2024].
- HÜBNER-SCHWARZINGER, P. [2018]: Teil 3: Steuerrecht, in: Die Ärzte-Gruppenpraxis, hrsg. von HÜBNER-SCHWARZINGER, P./HOLZGRUBER, T./MINIHOLD, W., 2. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2018, S. 133-169, <https://www.lindedigital.at/#id:fb-gruppenpraxis>, [25.04.2024].
- HÜBNER-SCHWARZINGER, P. [2016]: Steuerliche Aspekte, in: Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe, hrsg. von HÜBNER-SCHWARZINGER, P./KANDUTH-KRISTEN, S., 2. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 213-226, https://www.lindedigital.at/#id:fb-rechtsform-kmu-2016_4_2, [25.04.2024].

- JUNG, T./KRAFT-KINZ, I. [o.V.]: Costsharing – eine Win-win-Situation?, <https://www.aerzte-exklusiv.at/de/3jdwannC/costsharing/?in=1HRcvkIL>, [25.04.2024].
- KAHLE, H. [2012]: Die Sonderbilanz bei der Personengesellschaft, in: FinanzRundschau, Dr. Otto Schmidt Verlag, 3/2012, 2012, S.109-117.
- KAHLE, H./KOPP, N. [2021]: Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, Teil 2: Grundfragen und aktuelle Entwicklungen, in: FinanzRundschau, Dr. Otto Schmidt Verlag, 2/2021, 2021, S. 55-60.
- KAMINSKI, B./STRUNK, G. [2007]: Besteuerung unternehmerischer Tätigkeit: Grundlagen – Auswirkungen – Beispiele, 2., überarbeitete Auflage, Wiesbaden: Gabler Verlag, 2007.
- KANDUTH-KRISTEN, S. [2016]: Steuerliche Aspekte, in: Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe, hrsg. von HÜBNER-SCHWARZINGER, P./KANDUTH-KRISTEN, S., 2. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 114-161, https://www.lindedigital.at/#id:fb-rechtsform-kmu-2016_3_2, [25.04.2024].
- KOFLER, G./URNIK, S./ROHN, E. [2020]: Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung, 3. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2020, <https://www.lindedigital.at/#id:hb-betriebsaufgabe>, [25.04.2024].
- KUHNER, C./MALTRY, H. [2017]: Unternehmensbewertung, 2. Auflage, Köln: Springer Gabler Verlag, 2017.
- KULMAN, H. [2023]: Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, 2. Auflage, Graz: dbv-Verlag, 2023, <https://www.lindedigital.at/#id:dbv-ein-aus-rechn>, [25.04.2024].
- LANZ, A./BOLFING, A. [2005]: Unternehmensbewertung: Der praktische Leitfaden für KMU, Muri bei Bern: Cosmos Verlag AG, 2005.
- LASSLESBERGER, E. [2005]: Finanzierung von A bis Z, Wien: Linde Verlag, 2005, <https://www.lindedigital.at/#id:abc-finanz>, [25.04.2024].
- LENGER, P. [2019]: Kostengemeinschaft – die Rechtsform aus steuerlicher Sicht?, in: Journal für Medizin- und Gesundheitsrecht, Verlag Österreich GmbH, Ausgabe 3, 01.07.2019, S. 143-149, <https://search-ebshost-com.elibrary.campus02.at/login.aspx?direct=true&AuthType=cookie,ip,url,uid,shib&db=grc&AN=141974099&site=ehost-live>, [25.04.2024].
- LINDENAU, L./SPILLER, S. [2008]: Beratung der freien Berufe: Recht und Steuern, Wiesbaden: GWV Fachverlage GmbH, 2008.

- METZL, M. [2019]: Ärztliche Zusammenarbeit: Die verschiedenen Möglichkeiten, in: Österreichische Ärztezeitung, Verlagshaus der Ärzte-Gesellschaft für Medienproduktion und Kommunikationsberatung GmbH, Nr. 8, 25.04.2019, <https://aerztezeitung.at/wp-content/uploads/2019/04/Zusammenarbeitsformen.pdf>, [25.04.2024].
- MORAND, R. [2017]: Gruppenpraxen – Fluch oder Segen?: Vorteile und Herausforderungen, in: ARS MEDICI, Rosenfluh Publikationen AG, 23/2017, 24.11.2017, S. 1066-1068, <https://www.rosenfluh.ch/media/arsmedici/2017/23/Gruppenpraxen-Fluch-oder-Segen.pdf>, [25.04.2024].
- NADVORNIG, W./BRAUNEIS, A./GRECHNIG, S./HERBST, A./SCHUSCHNIG, T. [2015]: Praxishandbuch des modernen Finanzmanagements, 2. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2015, <https://www.lindedigital.at/#id:fb-hb-finanzmanag-mod-praxis2>, [25.04.2024].
- ÖSTERREICHISCHE GESUNDHEITSKASSE [2022]: Meine Primärversorgungseinheit: Hausarztpraxis der Zukunft, 17.01.2022, <https://www.gesundheitskasse.at/cdscontent/load?contentid=10008.750982&version=1683035390>, [25.04.2024].
- PERL, M. [2023]: Steuerrecht für die Praxis, 6. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2023, <https://www.lindedigital.at/#id:fb-steuerrechtpraxis-6>, [25.04.2024].
- PERNT, E. [2018]: Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im formellen Sinn, in: Handbuch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner: Buchhaltung light, hrsg. von PERNT, E./BERGER, W./UNGER, P., 4. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2018, S. 33-161, <https://www.lindedigital.at/#id:fb-hb-einnahm-ausgab-rech4>, [25.04.2024].
- PEYERL, H. [2023]: Rechnungswesen und Steuerrecht: Einführung mit Beispielen, 5. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2023, <https://www.lindedigital.at/#id:fb-rw-steuerr-5>, [25.04.2024].
- PLOIER, M. [2019]: Rechtliche Grundlagen für Primärversorgungseinheiten, in: Journal für Medizin- und Gesundheitsrecht, Verlag Österreich GmbH, Ausgabe 3, 01.07.2019, S. 164-170, <https://search-ebscohost-com.elibrary.campus02.at/login.aspx?direct=true&AuthType=cookie,ip,url,uid,shib&db=grc&AN=141974102&site=ehost-live>, [25.04.2024].
- PROJEKT MANAGEMENT AUSTRIA [2018]: pm baseline, Version 3.1, 07/2018, <https://www.pma.at/files/downloads/219/pm-baseline-v31.pdf>, [25.04.2024].
- RAUTH, E. [2018]: Betriebsaufgabe und -übertragung von freien Berufen, Wien: Linde Verlag, 2018, <https://www.lindedigital.at/#id:fb-betriebsaufg-freiberufler>, [25.04.2024].

- RZESZUT, R./TURPIN, V. [2023]: Die automationsunterstützte Quotenregelung: Quotenregelung bekommt gesetzliche Grundlage, in: SWK, Linde Verlag, SWK 20-21/2023, S. 840-846, <https://www.lindedigital.at/#id:art-swk-2023-20-840a>, [25.04.2024].
- SIART, R. [2018]: Die EAR in der (Unternehmens-) Praxis, Wien: Linde Verlag, 2018, <https://www.lindedigital.at/#id:fb-ear-praxis>, [25.04.2024].
- WIEDENBAUER, M. [2016]: Gesellschaftsrechtliche Aspekte, in: Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe, hrsg. von HÜBNER-SCHWARZINGER, P./KANDUTH-KRISTEN, S., 2. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 179-213, https://www.lindedigital.at/#id:fb-rechtsform-kmu-2016_4_1, [25.04.2024].
- WKO [2024]: Die Besteuerung von Personengesellschaften: Kurzbeschreibung der typischen Formen einer Personengesellschaft sowie deren Gewinnermittlung und Besteuerung, 01.01.2024, <https://www.wko.at/steuern/besteuerung-personengesellschaften>, [25.04.2024].
- WKO [2024a]: Der Gewinnfreibetrag, 01.02.2024, <https://www.wko.at/steuern/der-gewinnfreibetrag>, [25.04.2024].

Anhang

I.	Abgrenzung der Berufsausübungsgemeinschaft zu anderen Zusammenarbeitsformen	157
II.	Rahmenbedingungen für die vier Modelle der Gruppenpraxis	160
III.	Berechnung des Teilsubstanzwerts gem. Gesamtvertrag	164
IV.	Berechnung des Firmenwerts gem. Gesamtvertrag	166
V.	Berechnung der Ablöse je nach Modell.....	169
VI.	Mitteilungen an die Ärztekammer.....	173
VII.	Ermittlung des steuerlichen laufenden Ergebnisses	174
VIII.	Ermittlung des Übergangsergebnisses	175
IX.	Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses.....	176
X.	Ermittlung des Veräußerungsergebnisses	177
XI.	Anwendung steuerlicher Begünstigungen	178
XII.	Abschluss des Projekts.....	184
XIII.	Eingabe der Grunddaten im Leitfaden	185
XIV.	Darstellung des Netzplans im Leitfaden.....	186


I. Abgrenzung der Berufsausübungsgemeinschaft zu anderen Zusammenarbeitsformen

Abgrenzungskriterien

Abgrenzungskriterien	Berufsausübungsgemeinschaft	Organisationsgemeinschaften	Sonstige Gemeinschaften
	Gruppenpraxis	Ordinations- bzw. Apparategemeinschaft	PVE
Zweck der medizinischen Kooperation			
Zweck	gemeinsamer Betrieb einer ärztlichen Praxis	gemeinsame Nutzung von Räumlichkeiten oder Geräten	Gesundheitsförderung und effiziente Krankenbehandlung
Gesellschaftsform und Auftreten			
Rechtsform bei einem Standort	OG oder GmbH	OG, GmbH, GesbR, Miteigentumsgemeinschaft	<u>Gruppenpraxis oder selbstständiges Ambulatorium</u> Gruppenpraxis: OG oder GmbH
Rechtsform mehrere Standorte	OG oder GmbH	OG, GmbH, GesbR, Miteigentumsgemeinschaft	<u>Netzwerk:</u> Mitglieder: freiberufliche Ärzte*Ärztinnen, Gruppenpraxen, nichtärztliche Angehörige von Gesundheits- und Sozialberufen Dachgesellschaft: Verein, Genossenschaft, sonstige Personen- und Kapitalgesellschaft

Träger von Rechten und Pflichten	Gruppenpraxis	Mitunternehmer*innen	PVE
Auftreten der Gemeinschaft selbst gegenüber den Patient*innen	ja	meistens nein, dennoch möglich (z.B. gemeinsamer Internetauftritt)	ja
Leistungserbringung und -verrechnung			
Leistungserbringung und -verrechnung (Behandlungsvertrag)	durch die Gruppenpraxis selbst	durch die einzelnen Mitunternehmer*innen	<u>an einem Standort:</u> durch die PVE selbst <u>Netzwerk:</u> selbstständig durch die einzelnen Mitglieder
Inhaber*innen Kassenvertrag	Gruppenpraxis	Mitunternehmer*innen	PVE
Sonstige rechtliche Anforderungen			
zugelassene Mitunternehmer*innen oder Gesellschafter*innen	berufsberechtigte Ärzte*Ärztinnen	niedergelassene berufsberechtigte Ärzte*Ärztinnen mit eigener Ordination	berufsberechtigte Ärzte*Ärztinnen
erlaubte Anstellung von Angehörigen aus anderen Gesundheitsberufen	1 Arzt*Ärztin zu maximal 5 Angehörigen aus anderen Gesundheitsberufen ist einzuhalten	nein	mindestens 3 Allgemeinmediziner*innen, Angehörige des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege, evtl. auch Fachärzte*Fachärztinnen für Kinder- und Jugendheilkunde bzw. Angehörige von Gesundheits- und Sozialberufen

Darstellung AP 1.1. im Leitfaden

1. Analyse der rechtlichen Anforderungen und Organisationsstrukturen	
1.1. Prüfung auf Vorliegen einer Gruppenpraxis	
<p>In einem ersten Schritt ist festzustellen, ob es sich im konkreten Fall um eine Gruppenpraxis handelt. Bitte tragen Sie dazu pro Frage bei der zutreffenden Antwort ein "x" ein. Die Informationen sollten aus dem ursprünglichen Gesellschaftsvertrag ersichtlich sein. Mehrfachantworten pro Frage sind nicht möglich.</p>	
Abgrenzungskriterien	Zutreffendes Ankreuzen
1) Was ist der Zweck der medizinischen Kooperation?	
a Gemeinsamer Betrieb einer ärztlichen Praxis	
b Gemeinsame Nutzung von Räumlichkeiten oder Geräten	
c Gesundheitsförderung und effiziente Krankenbehandlung; Erstanlaufstelle für Patient*innen	
2) Welche Rechtsform hat die derzeitige Praxis?	
d OG oder GmbH	
e GesbR, Miteigentumsgemeinschaft	
f Andere (z.B. Verein, Genossenschaft)	
3) Wer ist der Träger von Rechten und Pflichten?	
g Praxis selbst	
h Mitunternehmer*innen	
4) Wer darf Mitunternehmer*in in der derzeitigen Praxis sein?	
i Berufsberechtigte Ärzte*Ärztinnen	
j Ausschließlich niedergelassene berufsberechtigte Ärzte*Ärztinnen mit eigener Ordination	
5) Wer tritt gegenüber den Patient*innen auf?	
k Praxis	
l Einzelne Ärzte*Ärztinnen	
6) Durch wen erfolgt die Leistungserbringung und -verrechnung?	
m durch die Praxis	
n durch die einzelnen Mitunternehmer*innen	
7) Wer ist der Inhaber des Kassenvertrags?	
o Die Praxis selbst	
p Die einzelnen Mitunternehmer*innen	
Ist eine Anstellung von Angehörigen aus anderen Gesundheitsberufen erlaubt?	
8) Wenn ja, in welchem Verhältnis?	
q Ja, aber das Verhältnis 1 Arzt*Ärztin zu maximal 5 Angehörigen aus anderen Gesundheitsberufen ist einzuhalten bzw. die Bestimmungen des § 52 a (3) Z 8 ÄrzteG sind einzuhalten	
r Ja, Kernteam ist zwingend einzurichten, welches aus Allgemeinmediziner*innen, Angehörige des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege, evtl. auch Fachärzte*Fachärztin für Kinder- und Jugendheilkunde bzw. Angehörige von Gesundheits- und Sozialberufen besteht	
s Nein	
Ergebnis: Es liegt eine Gruppenpraxis vor:	
Hier klicken um zum AP 1.2. Einordnung der Gruppenpraxis in das entsprechende Modell gem. Gesamtvertrag OÖ zu gelangen.	
	

II. Rahmenbedingungen für die vier Modelle der Gruppenpraxis

Rahmenbedingungen, die für alle vier Modelle gelten


Geltungsbereich des Gesamtvertrags
<ul style="list-style-type: none">- Vertragsgruppenpraxen- Vertragsärzte*Vertragsärztinnen- Allgemeine Fachärzte*Fachärztinnen- Fachärzte*Fachärztinnen für Radiologie, medizinische und chemische Labordiagnostik- Ausnahme: Zahnärzte*Zahnärztinnen
Gründungsanforderungen
<ul style="list-style-type: none">- schriftlicher, unterzeichneter Gesellschaftsvertrag- Firmenbuchauszug über gegründete Gesellschaft- Vorlegung des Gesellschaftsvertrags und des Firmenbuchauszugs bei der ÄK und der ÖGK mindestens vier Wochen vor Beginn des Einzelvertrags- Firmenname: nur Namen aktiv tätiger Ärzte*Ärztinnen, die Mitunternehmer*innen sind- Ärzte*Ärztinnen dürfen nur Mitunternehmer*innen in einer Gruppenpraxis sein
Standort der Gruppenpraxis
spezielle Vorschriften bei mehreren Standorten: <ul style="list-style-type: none">- ein Standort muss als Berufssitz festgelegt werden- maximale Entfernung der Ordinationen 10 Kilometer- Verpflichtung zur Teilnahme an Disease-Management-Programmen
Leistungserbringung und -abrechnung
<ul style="list-style-type: none">- durch die Gruppenpraxis

Spezielle Vorschriften je nach Modell

Kriterien	Modell 1: Zusammenlegung von 2 Kassenstellen	Modell 2: Bruchstellen-Praxis	Modell 3: Job-Sharing-Modell	Modell 4: Nachfolgepraxis
Rechtsform	OG oder GmbH nur mit Mitunternehmer*innen gleicher Fachrichtung	OG oder GmbH nur mit Mitunternehmer*innen gleicher Fachrichtung	OG oder GmbH nur mit Mitunternehmer*innen gleicher Fachrichtung	OG nur mit Mitunternehmer*innen gleicher Fachrichtung
Zweck	freiwillige Zusammenlegung von zwei Kassenstellen	Mehrbedarf zwischen 0,3 und 0,7 Anteilen einer Kassenstelle auf Grundlage der Stellenplanung wird gedeckt	Ärzte*Ärztinnen Teilen eine volle Kassenplanstelle	Unternehmensübergabe einer vertraglichen Praxis
Spezielle Anforderungen	Einhaltung von Mindest- und Maximalanzahl von Kassenplanstellen (2 bis 8) und Ärzt*innen (2 bis 16)	Allgemeinmedizin: maximale Einwohner*innenzahl in politischer Gemeinde darf nicht mehr als 10.000 sein	keine	wenn ÖGK und ÄK entscheiden, dass Stelle nicht nachbesetzt wird, besteht kein Anspruch auf dieses Modell
Laufzeit der Gruppenpraxis	Abschluss auf unbestimmte Zeit	Laufzeit begrenzt mit Ende jenes Quartals, indem Seniorpartner*innen das 70. Lebensjahr vollenden		zwischen 3 und 36 Monate maximales Ende: Ende jenes Quartals, indem Seniorpartner*innen das 70. Lebensjahr vollenden

Senior-partner*innen	Mitunternehmer*innen, die Kassenplanstellen eingebracht haben; insbesondere originäre Gründungsmitunternehmer*innen, subsidiär jene, die die meisten Punkte im Auswahlverfahren erreichten	Mitunternehmer*innen, die Kassenplanstellen eingebracht haben; Mitunternehmer*innen der originären Gruppenpraxis oder einer Gruppenpraxis zur Nachfolge nach Modell 2, die im Ausschreibungsverfahren die höchste Punktezahl erreicht haben.	Mitunternehmer*innen, die Kassenplanstellen eingebracht haben; insbesondere originäre Gründungsmitunternehmer*innen;
Anteile an der Gruppenpraxis und Höchst- und Mindestanteile der Juniorpartner*innen	Anteile an Arbeit und Gewinn = Anteile an Gesellschaft Verpflichtung zur persönlichen Berufsausübung Berechnung der Höchst- und Mindestanteile nach Anzahl der Kassenstellen Mindestanteil Juniorpartner*innen: 30 % einer Kassenplanstelle Höchstanteil: 150 % einer Kassenplanstelle		keine Vorgaben lt. Gesamtvertrag
Auswahlverfahren für Mitunternehmer*innen	Seniorpartner*in wählt aus vier erstgereihten Kandidaten des Bewerber*innenteams Ehepartner*in darf immer gewählt werden		Verpflichtung der Seniorpartner*innen zur Wahl des Erstgereihten, aber Vetorecht bei schwerwiegenden Einwänden


Darstellung AP 1.2. im Leitfaden

1. Analyse der rechtlichen Anforderungen und Organisationsstrukturen	
1.2. Einordnung der Gruppenpraxis in das entsprechende Modell gem. Gesamtvertrag OÖ	
Bitte tragen Sie pro Frage bei der zutreffenden Antwort ein "x" ein. Mehrfachantworten pro Frage sind nicht möglich.	
Abgrenzungskriterien	Zutreffendes Ankreuzen
1) Welche Rechtsform hat die derzeitige Gruppenpraxis?	
a OG	
b GmbH	
2) Was war der ursprüngliche Zweck der Gruppenpraxis?	
c Freiwillige Zusammenlegung von 2 Kassenstellen	
d Mehrbedarf zwischen 0,3 und 0,7 Anteilen an einer Kassenstelle auf Grundlage der Stellenplanung zu decken	
e Teilen einer vollen Kassenplanstelle	
f Unternehmensübergabe einer vertraglichen Praxis	
3) Gibt es spezielle Anforderungen für die derzeitige Gruppenpraxis? Wenn ja, welche?	
g Es ist die Einhaltung von einer Mindest- und Maximalanzahl von Kassenplanstellen und Ärzte*Ärztinnen vorgegeben	
h Die maximale Einwohner*innenzahl in der politischen Gemeinde darf 10.000 nicht übersteigen	
i Keine speziellen Anforderungen	
j ÖGK und AK können entscheiden, dass Modell nicht nachbesetzt wird	
4) Was ist die Laufzeit der Gruppenpraxis?	
k Abschluss auf unbestimmte Zeit	
l Laufzeit begrenzt mit Ende jenes Quartals, indem Seniorpartner*innen das 70. Lebensjahr vollenden	
m Zwischen 3 und 36 Monate; maximales Ende siehe Punkt 2	
5) Gibt es Höchst- und Mindestanteile, die für die Juniorgesellschafter*innen einzuhalten sind?	
n Anteile an Arbeit und Gewinn = Anteile an Gesellschaft, Mindestanteil Junior 30 % einer Kassenplanstelle, höchstens 150 %	
o Keine Vorgaben	
Ergebnis:	
Wenn das AP 1.2. abgeschlossen ist, ist die Phase 1 beendet. Hier klicken um zurück zum Projektnetzplan zu gelangen.	
	

III. Berechnung des Teilsubstanzwerts gem. Gesamtvertrag

Darstellung AP 2.1. im Leitfaden

2. Bewertung der Anteile gem. des Gesamtvertrags OÖ									
2.1. Ermittlung des objektiven Substanzwerts - Berechnung des Teilreproduktionswerts									
Ermittlung des Substanzwertes gem. § 6 (2) des Gesamtvertrags OÖ									
Tragen Sie in zutreffende Feld "JA" ein und den Zeitpunkt der									
Modell 1-3									
Modell 4									
bei Modell 4: Ende der Gruppenpraxis (bitte das Datum eintragen)									
Zeitpunkt der Antragstellung									
Bewertungszeitpunkt:									
<i>Hinweis zum Bewertungszeitpunkt:</i>									
<i>bei Modellen 1-3: Zeitpunkt der Antragstellung</i>									
<i>bei Modell 4: Ende der Vertragsgruppenpraxis</i>									
Tragen Sie die Positionen des Anlagenverzeichnisses der bestehenden Gruppenpraxis in die vorgesehenen Wert- und Sachkategorien ein. Die Bewertung erfolgt automatisch. Sollten zu wenig Zeilen vorhanden sein, können welche hinzugefügt werden.									
Investitionen bis 5.000,00 €									
jährliche Abwertung:		20%		bisherige Abschreibung gem. Bestimmungen des Gesamtvertrags				Restwert	
Nr.	Investition (genaue Bezeichnung)	Datum der Inbetriebnahme	Einkaufspreis	Jahre	jähr. Abwertung	Prozent	Abwertung ges. in Prozent	Abschreibungsbetrag	Restwert
						20%		-	
						20%		-	
						20%		-	
						20%		-	
						20%		-	
Summe Investitionen bis 5.000,00 €			0,00 €						
Investitionen von 5.000,01 € bis 10.000,00 €									
jährliche Abwertung Jahre 0-4:		20%		bisherige Abschreibung gem. Bestimmungen des Gesamtvertrags				Restwert	
Jahre 5-9		Restwert bleibt bei 20%		Jahre	jähr. Abwertung	Prozent	Abwertung ges. in Prozent	Abschreibungsbetrag	Restwert
						20%		-	
						20%		-	
						20%		-	
						20%		-	
						20%		-	
Summe Investitionen bis 5.000,01 € bis 10.000,00 €			-						
Investitionen über 10.000,00 €									
jährliche Abwertung		10%		bisherige Abschreibung gem. Bestimmungen des Gesamtvertrags				Restwert	
Nr.	Investition (genaue Bezeichnung)	Datum der Inbetriebnahme	Einkaufspreis	Jahre	jähr. Abwertung	Prozent	Abwertung ges. in Prozent	Abschreibungsbetrag	Restwert
						10%		-	
						10%		-	
						10%		-	
						10%		-	
						10%		-	
Summe Investitionen über 10.000,00 €			0,00 €						
Mobiliar									
jährliche Abwertung		10%		bisherige Abschreibung gem. Bestimmungen des Gesamtvertrags				Restwert	
Nr.	Investition (genaue Bezeichnung)	Datum der Inbetriebnahme	Einkaufspreis	Jahre	jähr. Abwertung	Prozent	Abwertung ges. in Prozent	Abschreibungsbetrag	Restwert
						10%		-	
						10%		-	
						10%		-	
						10%		-	
						10%		-	
Summe Mobiliar			0,00 €						
EDV-Investitionen									
jährliche Abwertung		20%		bisherige Abschreibung gem. Bestimmungen des Gesamtvertrags				Restwert	
Nr.	Investition (genaue Bezeichnung)	Datum der Inbetriebnahme	Einkaufspreis	Jahre	jähr. Abwertung	Prozent	Abwertung ges. in Prozent	Abschreibungsbetrag	Restwert
						20%		-	
						20%		-	
						20%		-	
						20%		-	
						20%		-	
Summe EDV-Investitionen			0,00 €						

Investitionen in fremde Gebäude wenn Juniorpartner*innen in den Nutzungsvertrag eintreten und die Seniorpartner*innen keinen Anspruch auf Investitionskostenablöse haben									
jährliche Abwertung		5%		bisherige Abschreibung gem. Bestimmungen des Gesamtvertrags					
Nr.	Investition (genaue Bezeichnung)	Datum der Inbetriebnahme	Einkaufspreis	Jahre	jähr. Abwertung Prozent	Abwertung ges. in Prozent	Abschreibungsbetrag	Restwert	
					5%			-	-
					5%			-	-
					5%			-	-
					5%			-	-
					5%			-	-
Summe Investitionen in fremde Gebäude			0,00 €					-	-
Teilsubstanzwert der Praxis Gesamt									-
Hier klicken um zum AP 2.2. Ermittlung des ideellen Firmenwerts - Berechnung des ideellen Praxiswerts zu gelangen.									
									

IV. Berechnung des Firmenwerts gem. Gesamtvertrag

Darstellung AP 2.2. im Leitfaden

Fall 1

2. Bewertung der Anteile gem. des Gesamtvertrags OÖ					
2.2. Ermittlung des ideellen Firmenwerts - Berechnung des ideellen Praxiswerts					
Ermittlung des Firmenwerts gem. § 6 (3) des Gesamtvertrags OÖ					
Zeitpunkt der Antragstellung					
Zeitpunkt der Gründung der Gruppenpraxis					
Bestehender Zeitraum in Jahren		-			
Bestehender Zeitraum in Quartalen					
Bestehender Zeitraum in Monaten					
Stellen Sie fest, wie lange die bestehende Gruppenpraxis bereits existiert und gehen Sie zur Berechnung des jeweiligen Falls.					
Fall 1: Gruppenpraxis existiert mindestens zwei volle Kalenderjahre vor Antragstellung		NICHT ANWENDBAR			
Tragen Sei die angeführten Umsätze der entsprechenden Jahre ein.		Zweitvorjahr	Vorjahr	Gesamt	Durchschnittlicher Jahresumsatz
Sachleistungsumsatz der Sozialversicherungsanstalt der Selbstständigen, der Versicherungsanstalt der öffentlichen Bediensteten, Eisenbahnen und Bergbau, sowie der Kasse					
Umsatz aus Tätigkeiten, die die Nachfolger*innen aus kassenvertraglichen Gründen nicht fortführen kann (bitte mit negativem Vorzeichen eingeben)				-	-
Falls eine Hausapotheke übernommen wird:					
Sachleistungsumsätze mit den Sonderversicherungsträgern und der Kasse inkl. Rezeptgebühren				-	-
Apothekeneinstandspreise der Medikamente für diese Umsätze (bitte mit negativem Vorzeichen eingeben)				-	-
Firmenwert der Praxis Gesamt					
Ermittlung des Gesamtwerts der ärztlichen Ordination					
Teilsubstanzwert der Praxis Gesamt					
Firmenwert der Praxis Gesamt je nach Fall					
Gesamtwert der ärztlichen Ordination					
Hier klicken um zurück zum Projektnetzplan zu kommen und wählen Sie beim AP 2.3. der Ablöseberechnung das zutreffende Modell aus.					

Fall 2

Fall 2: Gruppenpraxis existiert zwischen vier und acht Quartalen vor Antragstellung:		NICHT ANWENDBAR				
abgerechnete Umsätze bis:						
bisher abgerechnete Quartale Gesamt						
Tragen Sei die Umsätze der bisher abgerechneten Quartale in Summe ein.		bereits abgerechnete Quartale im Vorjahr	bereits abgerechnete Quartale im aktuellen Jahr	Gesamt	Durchschnittlicher Quartalsumsatz	Hochrechnung auf 1. Jahr
Sachleistungsumsatz der Sozialversicherungsanstalt der Selbstständigen, der Versicherungsanstalt der öffentlichen Bediensteten, Eisenbahnen und Bergbau, sowie der Kasse				-		
Umsatz aus Tätigkeiten, die die Nachfolger*innen aus kassenvertraglichen Gründen nicht fortführen kann (bitte mit negativem Vorzeichen eingeben)				-		
Falls eine Hausapotheke übernommen wird:						
Sachleistungsumsätze mit den Sonderversicherungsträgern und der Kasse inkl. Rezeptgebühren				-		
Apothekeneinstandspreise der Medikamente für diese Umsätze (bitte mit negativem Vorzeichen eingeben)				-		
Firmenwert der Praxis Gesamt						
Ermittlung des Gesamtwerts der ärztlichen Ordination						
Teilsubstanzwert der Praxis Gesamt						
Firmenwert der Praxis Gesamt je nach Fall						
Gesamtwert der ärztlichen Ordination						
Hier klicken um zurück zum Projektnetzplan zu kommen und wählen Sie beim AP 2.3. der Ablöseberechnung das zutreffende Modell aus.						


Fall 3

Fall 3: Gruppenpraxis existiert zwischen einem und vier Quartalen vor Antragstellung:		NICHT ANWENDBAR	
Tragen Sie das Enddatum der bisher abgerechnete Umsätze ein.			
bisher abgerechnete Quartale Gesamt			
Tragen Sie die Umsätze der bisher abgerechneten Quartale in Summe ein.		bereits abgerechnete Quartale()	Hochrechnung auf 1. Jahr
Sachleistungsumsatz der Sozialversicherungsanstalt der Selbstständigen, der Versicherungsanstalt der öffentlichen Bediensteten, Eisenbahnen und Bergbau, sowie der Kasse			
Umsatz aus Tätigkeiten, die die Nachfolger*innen aus kassenvertraglichen Gründen nicht fortführen kann (bitte mit negativem Vorzeichen eingeben)			
Falls eine Hausapotheke übernommen wird:			
Sachleistungsumsätze mit den Sonderversicherungsträgern und der Kasse inkl. Rezeptgebühren			
Apothekeneinstandspreise der Medikamente für diese Umsätze (bitte mit negativem Vorzeichen eingeben)			
Firmenwert der Praxis Gesamt			
Ermittlung des Gesamtwerts der ärztlichen Ordination			
Teilsubstanzwert der Praxis Gesamt			
Firmenwert der Praxis Gesamt je nach Fall			
Gesamtwert der ärztlichen Ordination			
Hier klicken um zurück zum Projektnetzplan zu kommen und wählen Sie beim AP 2.3. der Ablöseberechnung das zutreffende Modell aus.			

Fall 4a)


Fall 4: Gruppenpraxis existiert weniger als ein Quartal		NICHT ANWENDBAR	
Fall 4a) Kassenstellenvorgänger bekannt:		Tragen Sie den Jahresumsatz vom Vorgänger im Vorjahr ein.	
Sachleistungsumsatz der Sozialversicherungsanstalt der Selbstständigen, der Versicherungsanstalt der öffentlichen Bediensteten, Eisenbahnen und Bergbau, sowie der Kasse			
Umsatz aus Tätigkeiten, die die Nachfolger*innen aus kassenvertraglichen Gründen nicht fortführen kann (bitte mit negativem Vorzeichen eingeben)			
Falls eine Hausapotheke übernommen wird:			
Sachleistungsumsätze mit den Sonderversicherungsträgern und der Kasse inkl. Rezeptgebühren			
Apothekeneinstandspreise der Medikamente für diese Umsätze (bitte mit negativem Vorzeichen eingeben)			
Firmenwert der Praxis Gesamt			
Ermittlung des Gesamtwerts der ärztlichen Ordination			
Teilsubstanzwert der Praxis Gesamt			
Firmenwert der Praxis Gesamt je nach Fall			
Gesamtwert der ärztlichen Ordination			

Fall 4b)


Fall 4b) Kassenstellenstellenvorgänger unbekannt	Tragen Sie den durchschnittlichen Jahresumsatz der Fachgruppe im Vorjahr ein.
Sachleistungsumsatz der Sozialversicherungsanstalt der Selbstständigen, der Versicherungsanstalt der öffentlichen Bediensteten, Eisenbahnen und Bergbau, sowie der Kasse	
Umsatz aus Tätigkeiten, die die Nachfolger*innen aus kassenvertraglichen Gründen nicht fortführen kann (bitte mit negativem Vorzeichen eingeben)	
Falls eine Hausapotheke übernommen wird:	
Sachleistungsumsätze mit den Sonderversicherungsträgern und der Kasse inkl. Rezeptgebühren	
Apothekeneinstandspreise der Medikamente für diese Umsätze (bitte mit negativem Vorzeichen eingeben)	
Firmenwert der Praxis Gesamt	
Ermittlung des Gesamtwerts der ärztlichen Ordination	
Teilsubstanzwert der Praxis Gesamt	
Firmenwert der Praxis Gesamt je nach Fall	
Gesamtwert der ärztlichen Ordination	
Hier klicken um zurück zum Projektnetzplan zu kommen und wählen Sie beim AP 2.3. der Ablöseberechnung das zutreffende Modell aus.	
	

V. Berechnung der Ablöse je nach Modell


Darstellung AP 2.3. Modell 1 im Leitfaden

2. Bewertung der Anteile gem. des Gesamtvertrags OÖ					
2.3. Ermittlung der Ablöse für die Anteile					
Ermittlung des Ablösebetrags für die zu verkaufenden Anteile bei einer Gruppenpraxis nach Modell 1					
Anteilsberechnung		Anteil an der Praxis			
bestehende*r Mitunternehmer*innen		0%			
eintretende*r Mitunternehmer*in		0%			
<i>Gesamt</i>		<i>0%</i>			
Gesamte Verbindlichkeiten der bestehenden Gesellschaft:					
Fallauswahl	Bitte in das zutreffende Feld "JA" eintragen und das andere leer lassen	maßgebender Prozentsatz			
FALL A: in der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde sind keine anderen Vertragsärzte*Vertragsärztinnen der gleichen Fachrichtung ansässig		16,67%			
FALL B: in der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde ist mindestens ein*e anderer*andere Vertragsarzt*Vertragsärztin der gleichen Fachrichtung ansässig		20,00%			
Mitunternehmer*innenwechsel bei Modell 1:					
	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4a)	Fall 4b)
Teilsubstanzwert der Praxis Gesamt					
aliquote Ablöse für den Substanzwert					
Gesamte Verbindlichkeiten					
aliquote Verbindlichkeiten					
Firmenwert der Praxis Gesamt je nach Fall					
Berechnungsbasis Firmenwert					
aliquote Ablöse für den Firmenwert					
aliquote Ablöse für den Gesamtpraxiswert					
Hier klicken um zum nächsten AP 2.4. Mitteilung an die Ärztekammer - Auswahlverfahren durch die Ärztekammer zu gelangen.					
					


Darstellung AP 2.3. Modell 2 im Leitfaden

2. Bewertung der Anteile gem. des Gesamtvertrags OÖ					
2.3. Ermittlung der Ablöse für die Anteile					
Ermittlung des Ablösebetrags für die zu verkaufenden Anteile bei einer Gruppenpraxis nach Modell 2					
Anteilsberechnung		Anteil an der Praxis			
bestehende*r Mitunternehmer*innen		0%			
eintretende*r Mitunternehmer*in		0%			
<i>Gesamt</i>		<i>0%</i>			
Fallauswahl		Bitte in das zutreffende Feld "JA" eintragen und das andere leer lassen		maßgebender Prozentsatz	
FALL A: in der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde sind keine anderen Vertragsärzte*Vertragsärztinnen der gleichen Fachrichtung ansässig				16,67%	
FALL B: in der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde ist mindestens ein*e anderer*andere Vertragsarzt*Vertragsärztin der gleichen Fachrichtung ansässig		JA		20,00%	
Berechnung Multiplikator					
Tragen Sie den Umfang der Kassenstelle sowie den ausgeschriebenen Zusatzbedarf ein. Bei einem Anteilsverkauf ist der ausgeschriebene Zusatzbedarf beim letzten Erwerbsvorgang bzw. bei der Gründung heranzuziehen.					
Umfang der Kassenstelle (zw. 1,3-1,7)					
* Anteil des* der Juniorgesellschafters* Juniorgesellschafterin		0,0%			
abzüglich ausgeschriebener Zusatzbedarf (0,3-0,7)					
anteiliger Firmenwert-Multiplikator		0			
Mitunternehmer*innenwechsel bei Modell 2					
	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4a)	Fall 4b)
Teilsubstanzwert der Praxis Gesamt					
aliquote Ablöse für den Substanzwert					
Firmenwert der Praxis Gesamt je nach Fall					
Berechnungsbasis Firmenwert					
aliquote Ablöse für den Firmenwert					
aliquote Ablöse für den Gesamtpraxiswert					
Hier klicken um zum nächsten AP 2.4. Mitteilung an die Ärztekammer - Auswahlverfahren durch die Ärztekammer zu gelangen.					
					

Darstellung AP 2.3. Modell 3 im Leitfaden

2. Bewertung der Anteile gem. des Gesamtvertrags OÖ					
2.3. Ermittlung der Ablöse für die Anteile					
Ermittlung des Ablösebetrags für die zu verkaufenden Anteile bei einer Gruppenpraxis nach Modell 3					
Anteilsberechnung		Anteil an der Praxis			
bestehende*r Mitunternehmer*innen		0%			
eintretende*r Mitunternehmer*in		0%			
Gesamt		0%			
Fallauswahl		Bitte in das zutreffende Feld "JA" eintragen und das andere leer lassen		maßgebender Prozentsatz	
FALL A: in der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde sind keine anderen Vertragsärzte*Vertragsärztinnen der gleichen Fachrichtung ansässig				16,67%	
FALL B: in der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde ist mindestens ein*e anderer*andere Vertragsarzt*Vertragsärztin der gleichen Fachrichtung ansässig				20,00%	
Mitunternehmer*innenwechsel bei Modell 3					
	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4a)	Fall 4b)
Teilsubstanzwert der Praxis Gesamt					
aliquote Ablöse für den Substanzwert					
Firmenwert der Praxis Gesamt je nach Fall					
Berechnungsbasis Firmenwert					
aliquote Ablöse für den Firmenwert					
aliquote Ablöse für den Gesamtpraxiswert					
Hier klicken um zum nächsten AP 2.4. Mitteilung an die Ärztekammer - Auswahlverfahren durch die Ärztekammer zu gelangen.					
					

Darstellung AP 2.3. Modell 4 im Leitfaden

2. Bewertung der Anteile gem. des Gesamtvertrags OÖ						
2.3. Ermittlung der Ablöse für die Anteile						
Ermittlung des Ablösebetrags für die zu verkaufenden Anteile bei einer Gruppenpraxis nach Modell 4						
Anteilsberechnung		Anteil an der Praxis				
bestehende*r Mitunternehmer*innen		0%				
eintretende*r Mitunternehmer*in		0%				
<i>Gesamt</i>		<i>0%</i>				
Dauer der Gruppenpraxis in Monate						
Fallauswahl	Bitte in das zutreffende Feld "JA" eintragen und das andere leer lassen	maßgebender Prozentsatz				
FALL A: in der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde sind keine anderen Vertragsärzte*Vertragsärztinnen der gleichen Fachrichtung ansässig		8,33%				
FALL B: in der politischen Gemeinde oder in der angrenzenden politischen Gemeinde ist mindestens ein*e anderer*andere Vertragsarzt*Vertragsärztin der gleichen Fachrichtung ansässig		10,00%				
Mitunternehmer*innenwechsel bei Modell 4						
		Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4a)	Fall 4b)
Teilsubstanzwert der Praxis Gesamt						
aliquote Ablöse für den Substanzwert						
Firmenwert der Praxis Gesamt je nach Fall						
Berechnungsbasis Firmenwert						
abzüglich % für die Dauer der Gruppenpraxis (1 % je Monat)	1,00%					
Berechnungsbasis Firmenwert nach Abzug						
aliquote Ablöse für den Firmenwert						
aliquote Ablöse für den Gesamtpraxiswert						
Hier klicken um zum nächsten AP 2.4. Mitteilung an die Ärztekammer - Auswahlverfahren durch die Ärztekammer zu gelangen.						
						

VI. Mitteilungen an die Ärztekammer

Darstellung AP 2.4. im Leitfaden

2. Bewertung der Anteile gem. des Gesamtvertrags OÖ

2.4. Mitteilung an die Ärztekammer - Auswahlverfahren durch die Ärztekammer

Übermitteln Sie die Berechnung des objektiven Substanzwerts, des ideellen Firmenwerts und die Berechnung der Ablöse an die Ärztekammer per E-Mail:

E-Mail-Adresse: hechenberger@aekoee.at

Unterlagen übermittelt am:

Bitte tragen Sie die Zahlen hier nochmal ein:

Zu leistende Ablöse für den Substanzwert:	-
Zu leistende Ablöse für den Praxiswert:	-


[Wenn das AP 2.4. abgeschlossen ist, beginnt das Auswahlverfahren durch die Ärztekammer. Bitte folgen Sie den Anweisungen der Kammer.](#)

[Hier klicken um zurück zum Projektnetzplan zu gelangen.](#)

KNEIDINGER INFO
STEUERBERATUNG


VII. Ermittlung des steuerlichen laufenden Ergebnisses

Darstellung AP 3.1. im Leitfaden

3. Steuerliche Behandlung auf Ebene der OG und der Mitunternehmer*innen			
3.1. Ermittlung des laufenden Ergebnisses der OG			
Erstellen Sie die laufende EAR gem. § 4 (3) EStG für die gesamte Gruppenpraxis und tragen Sie die ermittelten Zahlen wie folgt ein.			
	Gruppenpraxis Gesamt	Mitunternehmer*in 1	Mitunternehmer*in 2
	0%	0%	0%
Laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis		-	-
MWR + Bezeichnung	Betrag (geben Sie diesen mit positivem Vorzeichen ein)		
		-	-
		-	-
		-	-
		-	-
MWR + Gesamt	-	-	-
MWR - Bezeichnung	Betrag (geben Sie diesen mit negativem Vorzeichen ein)		
		-	-
		-	-
		-	-
		-	-
MWR - Gesamt	-	-	-
Steuerliches Ergebnis der Gruppenpraxis	-	-	-
Hier klicken, um zum nächsten AP 3.2. Ermittlung des Übergangsergebnisses zu gelangen.			
			


VIII. Ermittlung des Übergangsergebnisses

Darstellung AP 3.2. im Leitfaden

3. Steuerliche Behandlung auf Ebene der OG und der Mitunternehmer*innen			
3.2. Ermittlung des Übergangsergebnisses			
Ermittlung der Zuschläge (geben Sie diese mit einem positiven Vorzeichen ein). Zuschläge wirken gewinnerhöhend und bestehen aus Betriebseinnahmen, die das Jahr oder den Zeitraum vor dem Anteilverkauf betreffen und erst in einem späteren Jahr zahlungswirksam werden.			
Bezeichnung	Betrag		
Summe der Zuschläge			-
Ermittlung der Abschläge (geben Sie diese mit einem negativen Vorzeichen ein). Abschläge wirken gewinnmindernd und bestehen aus Betriebsausgaben, die das Jahr oder den Zeitraum vor dem Anteilverkauf betreffen und erst in einem späteren Jahr zahlungswirksam werden.			
Bezeichnung	Betrag		
Summe der Abschläge			-
			-
Darstellung des Gesamtergebnisses bei den Mitunternehmer*innen	Gruppenpraxis Gesamt	Mitunternehmer*in 1	Mitunternehmer*in 2
	0%	0%	0%
Laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	-	-	-
MWR + Gesamt	-	-	-
MWR - Gesamt	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	-	-	-
Übergangsergebnis aus dem Anteilsverkauf	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis	-	-	-
Hier klicken, um zum nächsten AP 3.3. Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses zu gelangen.			
			

IX. Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses

Darstellung AP 3.3. im Leitfaden

3. Steuerliche Behandlung auf Ebene der OG und der Mitunternehmer*innen			
3.3. Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses			
Ermitteln Sie die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben von			
Sonderbetriebseinnahmen (bitte geben Sie diese mit einem positiven Vorzeichen ein):			
Bezeichnung	Betrag		
Sonderbetriebseinnahmen Gesamt	-		
Sonderbetriebsausgaben (bitte geben Sie diese mit negativem Vorzeichen ein):			
Bezeichnung	Betrag		
Sonderbetriebsausgaben Gesamt	-		
Sonderbetriebsergebnis	-		
Ermitteln Sie die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben von			
Sonderbetriebseinnahmen (bitte geben Sie diese mit einem positiven Vorzeichen ein):			
Bezeichnung	Betrag		
Sonderbetriebseinnahmen Gesamt	-		
Sonderbetriebsausgaben (bitte geben Sie diese mit negativem Vorzeichen ein):			
Bezeichnung	Betrag		
Sonderbetriebsausgaben Gesamt	-		
Sonderbetriebsergebnis	-		
Darstellung des Gesamtergebnisses bei den Mitunternehmer*innen	Gruppenpraxis Gesamt	Mitunternehmer*in 1	Mitunternehmer*in 2
	0%	0%	0%
Laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	-	-	-
MWR + Gesamt	-	-	-
MWR - Gesamt	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	-	-	-
Übergangsergebnis aus dem Anteilsverkauf	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis	-	-	-
Sonderbetriebsergebnis von	-	-	-
Sonderbetriebsergebnis von	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis und Sonderbetriebsergebnis	-	-	-
Hier klicken, um zum nächsten AP 3.4. Ermittlung des Veräußerungsergebnisses zu gelangen.			
			

X. Ermittlung des Veräußerungsergebnisses

Darstellung AP 3.4. im Leitfaden Ermittlung des Veräußerungsergebnisses

3. Steuerliche Behandlung auf Ebene der OG und der Mitunternehmer*innen			
3.4. Ermittlung des Veräußerungsergebnisses			
Tragen sie die entsprechenden Zahlen ein.			
Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts	Gruppenpraxis Gesamt	Mitunternehmer*in 1	Mitunternehmer*in 2
Anteilsverkauf in %	0%	0%	0%
Barbetrag für die Anteilsablöse des objektiven Substanzwerts	-	#DIV/0!	#DIV/0!
Barbetrag für die Anteilsablöse des ideellen Praxiswerts	-		
eventuelle Nachversteuerung eines GFB nach § 10 EStG auf Ebene der OG		-	-
eventuelle Nachversteuerung eines GFB nach § 10 EStG auf Ebene der Mitunternehmer*innen	-		
gemeiner Wert entnommener Aktiva (SbV) ins Privatvermögen	-		
Zwischensumme	-	#DIV/0!	#DIV/0!
BW der entnommenen Wirtschaftsgüter (SbV) <i>(Bitte mit negativen Vorzeichen eingeben)</i>	-		
Veräußerungskosten <i>(Bitte mit negativen Vorzeichen eingeben)</i>	-		
Kapitalkonto <i>(Bitte mit negativen Vorzeichen eingeben)</i>	-		
Zwischensumme	-	-	-
Veräußerungsergebnis	-	#DIV/0!	#DIV/0!
Darstellung des Gesamtergebnisses bei den Mitunternehmer*innen	Gruppenpraxis Gesamt	Mitunternehmer*in 1	Mitunternehmer*in 2
	0%	0%	0%
Laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	-	-	-
MWR + Gesamt	-	-	-
MWR - Gesamt	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	-	-	-
Übergangsergebnis aus dem Anteilsverkauf	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis	-	-	-
Sonderbetriebsergebnis von	-	-	-
Sonderbetriebsergebnis von	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis und Sonderbetriebsergebnis	-	-	-
Veräußerungsergebnis aus Anteilsverkauf	-	#DIV/0!	#DIV/0!
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis, Sonderbetriebsergebnis und Veräußerungsergebnis	-	#DIV/0!	#DIV/0!
Hier klicken, um zum nächsten AP 3.5. Anwendung steuerlicher Begünstigungen zu gelangen.			

Darstellung AP 3.4. im Leitfaden Ermittlung des Veräußerungsergebnisses aus Wertpapieren

Im Falle der Übertragung von Wertpapieren, tragen Sie auch hier die entsprechenden Zahlen ein:			
Ermittlung des Veräußerungsergebnisses der Wertpapiere	Gruppenpraxis Gesamt	Mitunternehmer*in 1	Mitunternehmer*in 2
Anteilsverkauf in %	0%	0%	0%
Veräußerungserlös der Wertpapiere	-		
ins Privatvermögen überführtes Kapitalvermögen zu gemeinen Werten	-		
Veräußertes Kapitalvermögen zu Buchwerten <i>(Bitte mit negativen Vorzeichen eingeben)</i>	-		
Veräußerungsgewinn <i>unterliegt dem Sondersteuersatz gem. § 27 a (1) EStG</i>	-	-	-

XI. Anwendung steuerlicher Begünstigungen

Darstellung AP 3.5. im Leitfaden

Begünstigungen für das laufende Ergebnis

Investitionsfreibetrag

3. Steuerliche Behandlung auf Ebene der OG und der Mitunternehmer*innen			
3.5. Anwendung steuerlicher Begünstigungen			
Für das laufende Ergebnis, das Übergangsergebnis und das Veräußerungsergebnis können etwaige steuerliche Begünstigungen in Anspruch genommen werden, wenn Sie die Begünstigungen der Reihe nach durch und tragen Sie die entsprechenden Daten ein.			
Begünstigungen laufendes Ergebnis			
Investitionsfreibetrag (ab der Veranlagung 2023)			
Ab der Veranlagung 2023 kann bei der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens ein Investitionsfreibetrag als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Tragen Sie die Investitionen in folgender Tabelle ein. Sollte es sich um die Veranlagung 2022 handeln, tragen Sie nichts ein.			
Getätigte Investitionen im Bereich der Ökologisierung:			
Investition (genaue Bezeichnung)	Anschaffungskosten	IFB (15 %)	
			-
			-
			-
			-
Gesamter Investitionsfreibetrag Ökologisierung			-
Getätigte Investitionen, die nicht dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen sind:			
Investition (genaue Bezeichnung)	Anschaffungskosten	IFB (10 %)	
			-
			-
			-
			-
Gesamter Investitionsfreibetrag Ökologisierung			-
Darstellung des Gesamtergebnisses bei den Mitunternehmer*innen			
	Gruppenpraxis Gesamt	Mitunternehmer*in 1	Mitunternehmer*in 2
	0%	0%	0%
Laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	-	-	-
MWR + Gesamt	-	-	-
MWR - Gesamt	-	-	-
Investitionsfreibetrag 10%	-	-	-
Investitionsfreibetrag 15 %	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	-	-	-
Übergangsergebnis aus dem Anteilsverkauf	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis	-	-	-
Sonderbetriebsergebnis von	-	-	-
Sonderbetriebsergebnis von	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis und Sonderbetriebsergebnis	-	-	-
Veräußerungsergebnis aus Anteilsverkauf	-	#DIV/0!	#DIV/0!
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis, Sonderbetriebsergebnis und Veräußerungsergebnis	-	#DIV/0!	#DIV/0!

Gewinnfreibetrag

Gewinnfreibetrag			
Geben Sie die getätigten Investitionen für den investitionsbedingten GFB ein. Der Gewinnfreibetrag wird automatisch errechnet.			
Veranlagungsjahr			
Grundfreibetrag			
Berechnung der Basis für den GFB			
	Gruppenpraxis Gesamt	Mitunternehmer*in 1	Mitunternehmer*in 2
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis	-	-	-
Sonderbetriebsergebnis von	-	-	-
Sonderbetriebsergebnis von	-	-	-
nachzuversteuernder GFB	-	-	-
vorläufiger Gewinn	-	-	-
Berechnung GFB Gesamt			
	Basis	GFB	
vorläufiger Gewinn	-		
abzüglich Basis Grundfreibetrag	-	-	
verbleibend	-		
13 % investitionsbedingter GFB	-	-	
verbleibend	-		
7 % GFB	-	-	
verbleibend	-		
4,5 % GFB	-	-	
Rest	-		
Gewinnfreibetrag Gesamt		-	
davon Grundfreibetrag		-	
davon investitionsbedingter GFB		-	
Berechnung 1)			
Aufteilung GFB auf Mitunternehmer*innen:	Berechnungsbasis	Anteil in %	
Berechnungsbasis GFB	-		
Gewinnanteil lt. vorläufigem Gewinn	-		
Gewinnanteil lt. vorläufigem Gewinn	-		
Gewinnfreibetrag			
vorläufiger Gewinn	-		
getätigte Investitionen für GFB (bitte mit positivem Vorzeichen eingeben)			
Grundfreibetrag lt. Berechnung 1)			
investitionsbedingter GFB lt. Berechnung 1)			
Gewinnfreibetrag			
vorläufiger Gewinn	-		
getätigte Investitionen für GFB (bitte mit positivem Vorzeichen eingeben)			
Grundfreibetrag lt. Berechnung 1)			
investitionsbedingter GFB lt. Berechnung 1)			
Darstellung des Gesamtergebnisses bei den Mitunternehmer*innen			
	Gruppenpraxis Gesamt	Mitunternehmer*in 1	Mitunternehmer*in 2
	0%	0%	0%
Laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	-	-	-
MWR + Gesamt	-	-	-
MWR - Gesamt	-	-	-
Investitionsfreibetrag 10%	-	-	-
Investitionsfreibetrag 15 %	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	-	-	-
Übergangsergebnis aus dem Anteilsverkauf	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis	-	-	-
Sonderbetriebsergebnis von	-	-	-
Sonderbetriebsergebnis von	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis und Sonderbetriebsergebnis	-	-	-
abzüglich Grundfreibetrag	-	-	-
abzüglich investitionsbedingter GFB	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis und Sonderbetriebsergebnis	-	-	-
Veräußerungsergebnis aus Anteilsverkauf	-	#DIV/0!	#DIV/0!
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis, Sonderbetriebsergebnis und Veräußerungsergebnis	-	#DIV/0!	#DIV/0!

Begünstigung für das Übergangsergebnis

Die Berechnung der Begünstigungen für das laufende Ergebnis ist abgeschlossen. Zur Prüfung der Begünstigungen für das Übergangsergebnis		
Begünstigung Übergangsergebnis		
Bitte beantworten Sie folgende Fragen, um festzustellen, ob die Hälfteuersatz-Begünstigung gem. § 37 (1) EStG anwendbar ist.		
Wurde die Anteilsveräußerung aus einem der folgenden Gründe ausgelöst? Zutreffendes mit "JA" beantworten.		
Der*die Steuerpflichtige ist verstorben.	Mitunternehmer*in 1	Mitunternehmer*in 2
Der*Die Steuerpflichtige ist aufgrund körperlicher oder geistiger Behinderung ist zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung erwerbsunfähig, sodass er*sie nicht in der Lage ist, die Tätigkeit fortzuführen, oder die Aufgaben und Verpflichtungen als Mitunternehmer*in zu erfüllen. Die Erwerbsunfähigkeit ist mittels medizinischen Gutachtens bescheinigt.		
Der*die Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und beendet die Erwerbstätigkeit. Im Folgejahr werden nicht mehr als 22.000,00 € Umsatz und nicht mehr als 730,00 € an Einkünften aus weiteren ausgeübten Tätigkeiten erwirtschaftet		
Sind seit der Eröffnung der Gruppenpraxis, oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang mindestens 7 Jahre (84 Monate) verstrichen? (Bitte tragen sie "JA" oder "NEIN" ein)		
Hälfteuersatzbegünstigung anwendbar:	NEIN	NEIN

Begünstigungen für das Veräußerungsergebnis

Begünstigungen Veräußerungsergebnis		
Für den Veräußerungsgewinn gibt es drei Möglichkeiten für steuerliche Begünstigungen: 1) die Hälfteuersatz-Begünstigung gem. § 37 (1) EStG oder 2) die Drei-Jahres-Verteilung gem. § 37 (2) EStG oder 3) den Freibetrag gem. § 24 (4) EStG		
Veranlagungsjahr		
Übersicht über die grundsätzliche Anwendbarkeit der Begünstigungen bei den Mitunternehmer*innen für den Veräußerungsgewinn		
Begünstigung	Mitunternehmer*in 1	Mitunternehmer*in 2
1) Hälfteuersatz gem. § 37 (1) EStG	NEIN	NEIN
2) Drei-Jahres-Verteilung gem. § 37 (2) EStG	NEIN	NEIN
3) Freibetrag gem. § 24 (4) EStG	JA	JA

Hälftesteuersatz

	nicht anwendbar	nicht anwendbar
1) Hälftesteuersatz-Begünstigung (Es sind die gleichen Voraussetzungen wie für den Übergangsgewinn notwendig.)	NEIN	NEIN
	Mitunternehmer* in 1	Mitunternehmer* in 2
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis, Sonderbetriebsergebnis und Veräußerungsergebnis	-	-
Einkommensteuerbelastung Gesamt	-	-
Grenzsteuersatz	0,00%	0,00%
Durchschnittsteuersatz auf Gesamtes Einkommen	0,00%	0,00%
Hälfte Durchschnittsteuersatz	0,00%	0,00%
Steuerlicher Gewinnanteil (ohne Übergangs- und Veräußerungsergebnis)	-	-
Einkommensteuerbelastung steuerlicher Gewinnanteil (ohne Übergangs- und Veräußerungsergebnis)	-	-
Übergangsergebnis	-	-
Einkommensteuerbelastung auf Übergangsergebnis	-	-
Veräußerungsergebnis	#DIV/0!	#DIV/0!
Steuerbelastung Gesamt Veräußerungsgewinn	#DIV/0!	#DIV/0!
Einkommensteuerbelastung Gesamt	#DIV/0!	#DIV/0!

Drei-Jahres-Verteilung


	anwendbar	anwendbar
2) Drei-Jahres-Verteilung	NEIN	NEIN
	Mitunternehmer* in 1	Mitunternehmer* in 2
steuerlicher Gewinnanteil ohne Veräußerungsergebnis	-	-
1/3 des Veräußerungsergebnisses	-	-
steuerlicher Gewinnanteil Gesamt	-	-
Einkommensteuerbelastung Gesamt	-	-
Steuerbelastung auf Veräußerungsgewinn Gesamt:		
Jahr 2022		
steuerliches Ergebnis ohne Veräußerungsgewinn	-	-
Grenzsteuersatz	0,0%	0,0%
steuerliches Ergebnis inkl. Veräußerungsgewinn	-	-
Grenzsteuersatz	0,0%	0,0%
Veräußerungsgewinn 2022 (1/3)	-	-
Steuerbelastung auf Veräußerungsgewinn 2022	-	-
Jahr 2023		
Hochrechnung des steuerlichen Ergebnisses für Folgejahre:		
steuerliches Ergebnis ohne Übergangs- und Veräußerungsgewinn	-	-
Sonderbetriebsergebnis	-	-
Ergebnis vor GFB	-	-
fiktiver GFB	-	-
Steuerliches Ergebnis ohne Veräußerungsgewinn	-	-
steuerliches Ergebnis ohne Veräußerungsgewinn	-	-
Grenzsteuersatz	0,0%	0,0%
steuerliches Ergebnis inkl. Veräußerungsgewinn	-	-
Grenzsteuersatz	0,0%	0,0%
Veräußerungsgewinn 2023 (1/3)	-	-
Steuerbelastung auf Veräußerungsgewinn 2023	-	-

Darstellung des Gesamtergebnisses


Darstellung des Gesamtergebnisses bei den Mitunternehmer*innen	Gruppenpraxis Gesamt 0%	Mitunternehmer*in 1 0%	Mitunternehmer*in 2 0%
Laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	-	-	-
MwR + Gesamt	-	-	-
MwR - Gesamt	-	-	-
Investitionsfreibetrag 10%	-	-	-
Investitionsfreibetrag 15%	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis	-	-	-
Übergangsergebnis aus dem Anteilsverkauf	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis	-	-	-
Sonderbetriebsergebnis von	-	-	-
Sonderbetriebsergebnis von	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis und Sonderbetriebsergebnis	-	-	-
abzüglich Grundfreibetrag	-	-	-
abzüglich investitionsbedingter GFB	-	-	-
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis und Sonderbetriebsergebnis	-	-	-
Veräußerungsergebnis aus Anteilsverkauf	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
etwaiger Freibetrag	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Steuerliches laufendes Ergebnis der Gruppenpraxis inkl. Übergangsergebnis, Sonderbetriebsergebnis und Veräußerungsergebnis	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Hier klicken, um zum letzten AP 3.6. Abschluss des Projekts zu gelangen.			

XII. Abschluss des Projekts

Darstellung AP 3.6. im Leitfaden

3. Steuerliche Behandlung auf Ebene der OG und der Mitunternehmer*innen	
3.6. Abschluss des Projekts	
Bereiten Sie die Steuererklärungen für die Gruppenpraxis OG und die Mitunternehmer*innen auf und vereinbaren Sie dann einen Besprechungstermin mit den Klient*innen, um die Unterschriften einzuholen. Tragen Sie das Datum der Besprechung wie folgt ein.	
Besprechung und unterschrieben am:	<input type="text"/>
Wenn die Steuererklärungen unterschrieben sind, reichen Sie die Steuererklärungen beim Finanzamt ein und tragen Sie das Datum wie folgt ein.	
Einreichung der Steuererklärungen am:	<input type="text"/>
Wenn das AP 3.6. abgeschlossen ist, ist das Projekt beendet. Hier klicken um zurück zum Projektnetzplan zu gelangen.	
	

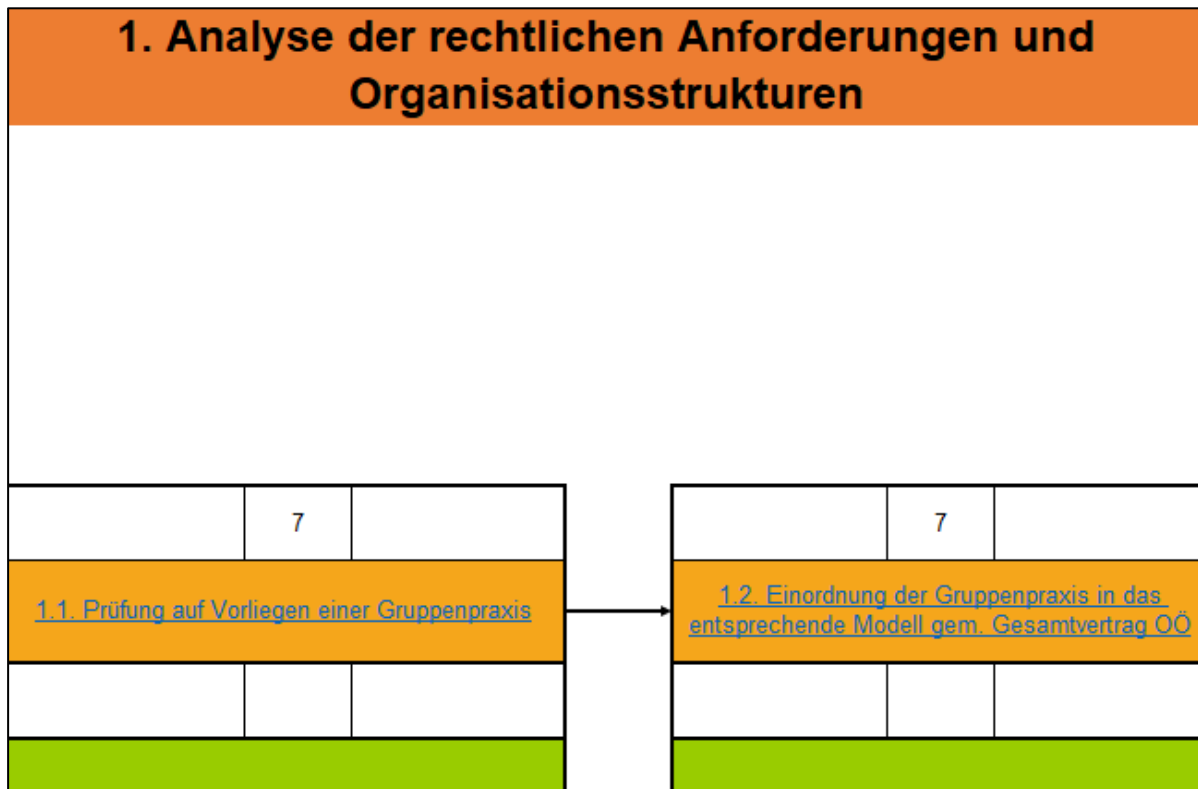
XIII. Eingabe der Grunddaten im Leitfaden

Grunddaten zum Anteilverkauf	
Bitte geben Sie folgende Grunddaten zum Anteilverkauf ein:	
Angaben zur Ordination:	
Name der Ordination:	
Zeitpunkt der Gründung (Format: dd.mm.jjjj):	
Angaben zu den bestehenden Mitunternehmer*innen:	
Name bestehende*r Mitunternehmer*in 1	
Anteil bestehende*r Mitunternehmer*in 1	
Name bestehende*r Mitunternehmer*in 2	
Anteil bestehende*r Mitunternehmer*in 2	
Angaben zum Anteilverkauf:	
Zeitpunkt der Entscheidung zum Anteilverkauf (Format: dd.mm.jjjj)	
geplanter Stichtag des Anteilverkaufs (Format: dd.mm.jjjj)	
geplanter Anteilverkauf in %	
geplanter Anteilverkauf in %	
Name des*der bleibenden Mitunternehmers*Mitunternehmerin nach Anteilverkauf	
geplanter Anteil von nach Anteilsverkauf	
geplanter Anteil eintretender*eintretende Mitunternehmer*in	
Angaben zu den Steuererklärungen:	
Datum zu dem die Buchhaltung fertiggestellt wurde:	
Hier klicken um zum Projektnetzplan zu gelangen	
	

Legende:
Eingabefelder
Anweisungen, keine Eingabefelder
Angaben, keine Eingabefelder
Ergebniszellen (automatisch berechnet)
Zwischenergebnisse (automatisch berechnet)
Projektphase, keine Eingabefelder
Arbeitspakete, keine Eingabefelder
Überschriften keine Eingabefelder

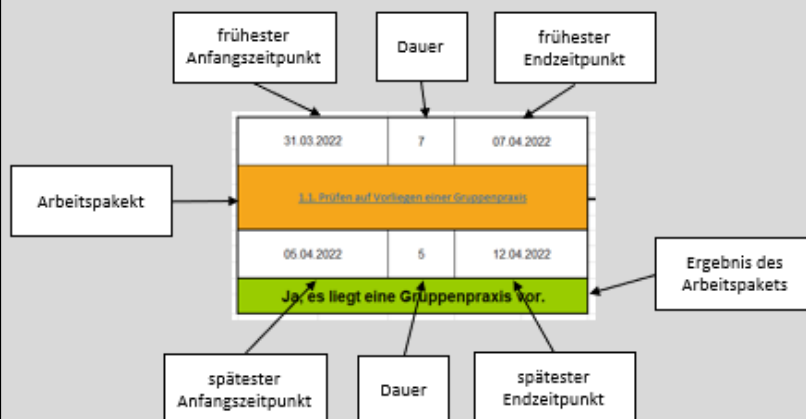
XIV. Darstellung des Netzplans im Leitfaden

Phase 1



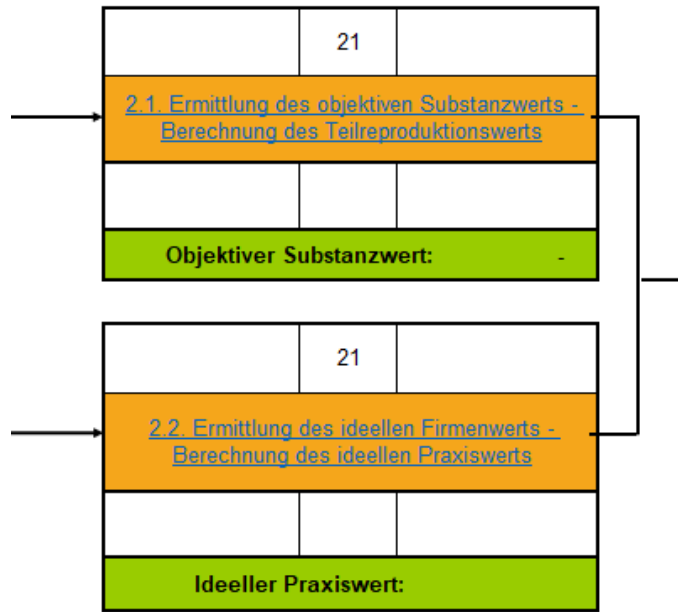
Erläuterung:

Die gesamte Abwicklung gliedert sich in die drei dargestellten Phasen. Klicken Sie auf die einzelnen Arbeitspakete, um zu den relevanten Tabellenblättern zu gelangen.

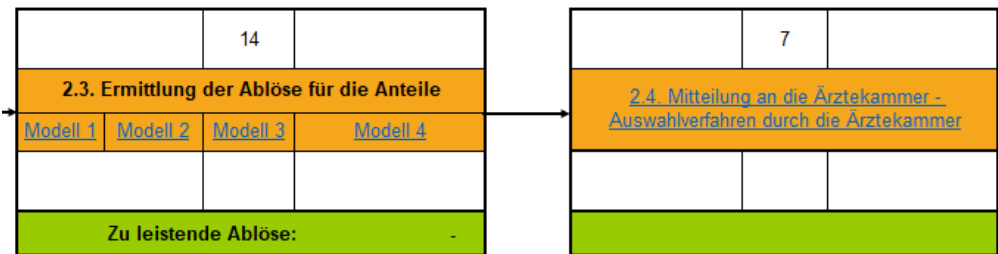


Phase 2

2. Bewertung der

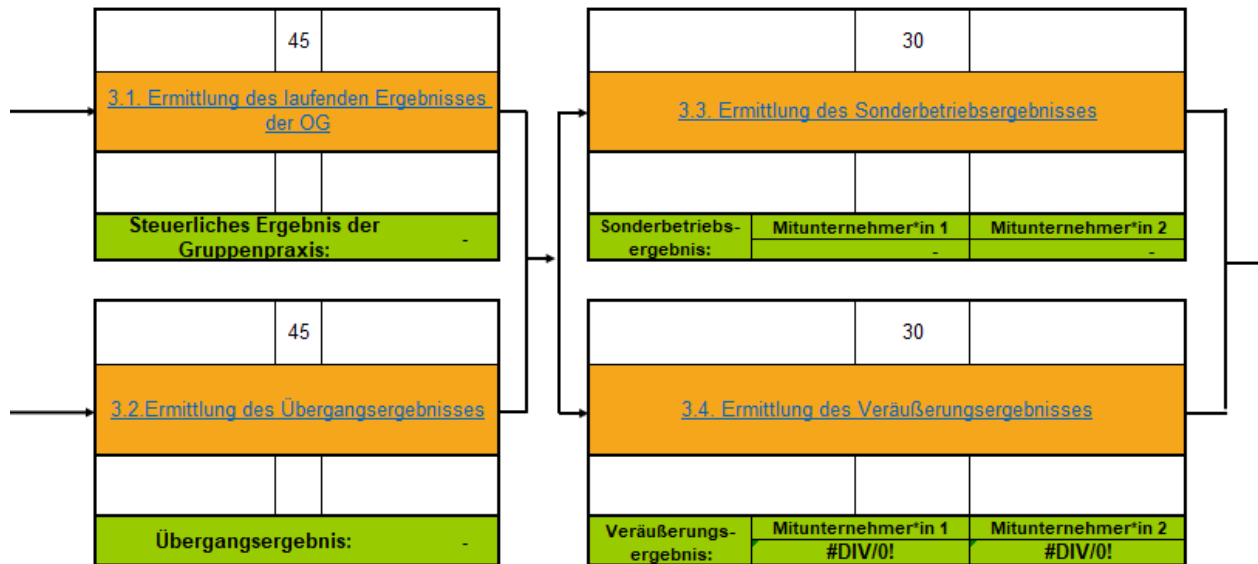


Anteile gemäß den Vorgaben der Ärztekammer



Phase 3

3. Steuerliche Behandlung auf Ebene



der OG und der Mitunternehmer*innen

