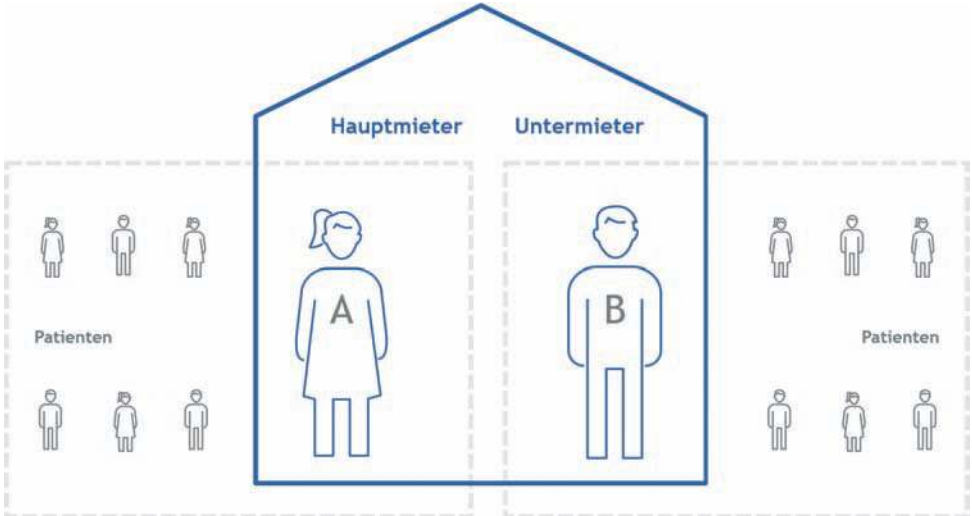


Umsatzsteuer befreit. Aufwendungen für Serviceleistungen jedoch unterliegen dem regulären Umsatzsteuersatz von 20 %.

Beide oben genannten Varianten können auch als Time-Sharing-Modell ausgestaltet werden. Die Rechtsfolgen bleiben gleich.



Gruppenpraxis und mögliche Rechtsformen

Bei Gruppenpraxen gründen Ärzte gemeinsam eine Firma in der Rechtsform einer Offenen Gesellschaft (OG) oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), welche alle Verträge sowohl mit den Patienten als auch gegenüber allen sonstigen Partnern (Vermieter, Zulieferer, Angestellte etc.) abschließt. Die Ärzte gehen eine engere wirtschaftliche Bindung als bei einer Kostengemeinschaft ein.

Nicht wählbar ist die Gruppenpraxis zwischen Kassen- und Wahlarzt. Ebenso ist es nicht möglich die Gruppenpraxis in einer anderen Rechtsform (z.B. Kommanditgesellschaft, AG) oder als Ein-Mann-GmbH zu führen.

Die Unterschiede zwischen einer OG- und einer GmbH-Gruppenpraxis

Die außersteuerlichen Motive für eine OG sind die einfache Handhabung von Entnahmen, keine Notwendigkeit zur Bilanzierung (Einnahmen-Ausgaben-Rechner) und keine Offenlegung im Firmenbuch.

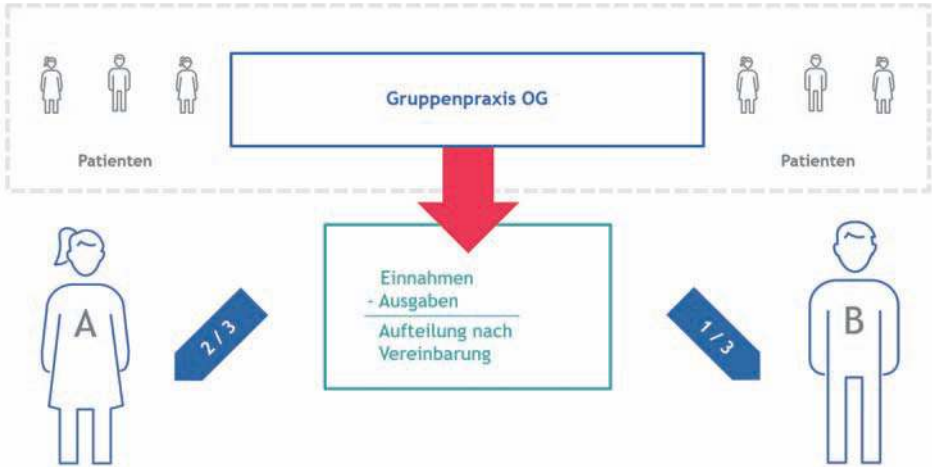
Ein wesentlicher außersteuerlicher Grund für die Gründung einer GmbH ist, dass die Gesellschafter grundsätzlich nicht persönlich haften. Eine persönliche Haftung besteht allerdings für unmittelbar durch die Berufsausübung verursachte Schadensereignisse.

Die nachfolgende Tabelle zeigt Unterscheidungskriterien für die Rechtsformwahl zwischen einer OG und einer GmbH

	OG	GmbH
Gründungskosten	Geringe Kosten, formfreier Gesellschaftsvertrag, Firmenbuch-Eintragungsgebühr	Höhere Kosten, Gesellschaftsvertrag notariatsaktpflichtig, Firmenbuch-Eintragungsgebühr
Haftung	Persönliche, unbeschränkte und solidarische Haftung der Gesellschafter	Gesellschafter haften beschränkt
Gewinnermittlung	Wahlweise Pauschalierung, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder freiwillige Bilanzierung	Verpflichtende doppelte Buchführung gem. § 5 Abs. 1 EStG (unabhängig vom Umsatz) und daher verpflichtende Bilanzierung
Entnahmen/Ausschüttungen	Durch Gesellschafterverrechnungskonto möglich (keine Auswirkung auf Gewinn tangente)	Gesellschafterbeschluss für Ausschüttung des Gewinns notwendig
Kapital	Einzahlung einer Kapitaleinlage, vom Gesetz kein Mindestkapital vorgegeben	Mindestkapital EUR 10.000/ EUR 35.000
Steuersubjekt/ Besteuerungssystematik	Gesellschaft hat Gewinn/Verlust zu ermitteln und entsprechend dem Beteiligungsverhältnis den Gesellschaftern zuzuteilen und der Gewinn der Gesellschafter selbst – unterliegt der Einkommensteuer gemäß Tarif (bis zu 55 %)	Die Gesellschaft ist Steuersubjekt; Gewinn unterliegt 25 % Körperschaftsteuer, Ausschüttungen unterliegen 27,5 % Kapitalertragsteuer (durchgerechnet somit Steuerlast von 45, 625 %)
Verlustausgleich	Verluste werden Gesellschaftern direkt zugerechnet	Verluste bleiben bei der Gesellschaft (Trennungsprinzip)
Gewinnfreibetrag	Die Gesellschafter als natürliche Personen können Grundfreibetrag von 4,5 % -13 % des Gewinns steuerlich berücksichtigen (max. 13 % von EUR 30.000), darüber hinaus steht ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag zu (in Summe max. EUR 45.350).	Geltendmachung eines Gewinnfreibetrages ist bei Kapitalgesellschaften nicht möglich.

Die Abrechnung über die OG

In dieser Ausgestaltung erfolgt eine einheitliche Gewinnermittlung auf Ebene der OG. Je nach Anteil bzw. vertraglicher Vereinbarung wird ein Gewinn bzw. allfälliger Verlust den Gesellschaftern zugerechnet und anschließend der Einkommensteuer gemäß Tarif unterworfen.



Die Abrechnung über die GmbH

Die Gewinnermittlung erfolgt bei einer GmbH ebenso wie bei der OG auf Ebene der Gesellschaft. Der Unterschied liegt in der Ertragsbesteuerung und in der Gewinnermittlungsart. Mit den Gesellschaftern, welche entweder in einem Dienstverhältnis stehen oder selbstständig tätig sind, werden regelmäßig vertragliche Vereinbarungen hinsichtlich leistungs-



bezogener Bezüge vereinbart. Die Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter erfolgt über die Kapitalertragsteuer als Endbesteuerung der Ausschüttung, da die ausschüttende Gesellschaft die Kapitalertragsteuer für den Gesellschafter einbehält und an das Finanzamt abführt.

Die Besteuerungsgrundlagen einer OG

Bei einer OG kann die Gewinnverteilung nach individuellen Regelungen und unter Berücksichtigung der Unterschiede in der Arbeitsleistung und des Vermögenseinsatzes der Gesellschafter erfolgen. Die Feststellung des Gewinnes erfolgt auf Ebene der OG und wird den Gesellschaftern zugewiesen. Die Gewinnbesteuerung selbst erfolgt persönlich und auf Ebene der einzelnen Gesellschafter (Einkommensteuer laut Tarif). Die Aufteilung des Gewinnes auf die einzelnen Gesellschafter erfolgt im Verhältnis ihrer jeweiligen Gewinnanteile oder anhand der im Gesellschaftsvertrag festgelegten Regelung. Der zu versteuernde Gewinnanteil kann um den Gewinnfreibetrag (soweit für Gewinne über EUR 30.000 Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter getätigt wurden) bis zu einem Höchstbetrag von max. EUR 45.350 gekürzt werden. Gewinne bis EUR 30.000 werden um den Grundfreibetrag von 13 % reduziert.

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag bei Gewinnen über EUR 30.000 bemisst sich wie folgt:

- ▶ Gewinne bis zu EUR 175.000: 13 %
- ▶ die nächsten EUR 175.000: 7 %
- ▶ die nächsten EUR 230.000: 4,5 %

Für Gewinne über 580.000 Euro steht kein Gewinnfreibetrag mehr zu. Der maximale Gewinnfreibetrag beträgt somit 45.350 Euro.

Bei einem Gesellschafterwechsel sollten mögliche steuerliche Begünstigungen geprüft werden, so kann z.B. bei Pensionierung der „Hälftesteuersatz“ zur Anwendung kommen und/oder eventuell auch die Hauptwohnsitzbefreiung für Gebäude im Betriebsvermögen angewendet werden (vgl. Kapitel 3).

Folgende Charakteristika einer Gruppenpraxis-OG können zusammenfassend festgehalten werden:

- ▶ Die Gewinnverteilung kann nach individuellen Regelungen und unter Berücksichtigung der Unterschiede in der Arbeitsleistung und des Vermögenseinsatzes der Gesellschafter erfolgen.
- ▶ Die wesentlichen Betriebsgrundlagen sind im gemeinschaftlichen Vermögen zu halten.
- ▶ Die Ermittlung des Gewinns darf mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgen.
- ▶ Der Gewinnfreibetrag steht einmalig bis zu einem Höchstbetrag von EUR 45.350 für die OG zu. Die Aufteilung auf die Gesellschafter erfolgt im Verhältnis der Gewinnanteile.
- ▶ Die Besteuerung des Gewinnanteils erfolgt auf Ebene der Gesellschafter gemeinsam mit allfälligen anderen Einkünften.

Die Besteuerungsgrundlagen einer GmbH

Die Gewinnverteilung (Ausschüttung) bei einer GmbH erfolgt meist im Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter. Die Arbeitsleistung der Gesellschafter kann über fremdübliche Verträge (Dienstvertrag/Werkvertrag) abgegolten werden. Der Steuersatz auf erwirtschaftete Gewinne liegt im Falle der Vollausschüttung bei 45,625 % und setzt sich aus 25 % Körperschaftsteuer und 27,5 % Kapitalertragsteuer zusammen. Eine Optimierung der Steuerbelastung mittels fremdüblicher Bezüge ist möglich (Geschäftsführer-Bezug als Einkünfte aus selbständiger Arbeit unter Ausnutzung der Betriebsausgabenpauschale; Gewinnfreibetrag und Progressionsstufen der Einkommensteuer). Die Lohnnebenkosten für den Geschäftsführer-Bezug betragen 3,9 % Dienstgeberbeitrag und 3 % Kommunalsteuer. Eine Anstellung im Sinne der steuerlichen Vorschriften bei der eigenen GmbH ist nur dann möglich, wenn der Anteil an der Gesellschaft maximal 25 % beträgt. Werden Gewinne in der GmbH belassen (Thesaurierung), so beträgt die Steuerbelastung nur 25 % Körperschaftsteuer. Im Vergleich dazu erzielen natürliche Personen einen höheren Durchschnittssteuersatz. Dies hat in der GmbH den Vorteil, dass mehr Liquidität für zukünftige Investitionen zur Verfügung steht, oder Betriebsmittelkredite schneller getilgt werden können. Die steuerliche Folge bei einem Gesellschafterwechsel (Anteilsveräußerung) zieht im Falle eines Gewinns einen Sondersteuersatz von 27,5 % nach sich und ist vom Gesellschafter zu entrichten.

Folgende Charakteristika einer Gruppenpraxis-GmbH können zusammenfassend festgehalten werden:

- ▶ Die Gewinnverteilung folgt grundsätzlich dem Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter. Die Arbeitsleistung kann über fremdübliche Verträge abgegolten werden.
- ▶ Werkverträge, Mietverträge, etc zwischen Gruppenpraxis-GmbH und Gesellschaftern sind zulässig.
- ▶ Die wesentlichen Betriebsgrundlagen sind im gemeinschaftlichen Vermögen zu halten.
- ▶ Auf Ebene der Gesellschaft erfolgt die Gewinnermittlung im Rahmen der Bilanzierung. Ein Jahresabschluss ist nach den Bestimmungen des UGB zu erstellen.
- ▶ Der Steuersatz auf erwirtschaftete Gewinne liegt im Fall der Vollausschüttung bei 45,625 %. Eine Optimierung der Steuerbelastung insgesamt ist über fremdübliche Bezüge für die ärztliche Arbeitsleistung der Gesellschafter möglich.

Eintritt in eine OG bzw. eine GmbH

Ein Gesellschafter kann durch

- a) den Kauf von Anteilen oder
- b) durch eine Umgründung/Einbringung einsteigen.

Beim Kauf eines Anteils einer OG sind der Praxiswert und die Kreditzinsen im Sonderbetriebsvermögen als Sonderbetriebsausgabe abzugsfähig. Die Abschreibungsdauer des Praxiswertes kann von Fall zu Fall unterschiedlich sein und sollte von einem Steuerberater/Wirtschaftsprüfer beurteilt werden (siehe Kapitel 3). Beim Kauf eines GmbH-Anteils ist keine laufende steuerliche Verwertungsmöglichkeit der Praxisablöse möglich, oftmals auch „Firmenwertabschreibung“ genannt.