

STELLUNGNAHME ZUM BEITRAG AUS AH 10/2023, SEITE 18

Bei steuerlichen Gestaltungen sind immer auch die (apotheken-)rechtlichen Vorgaben zu beachten

von RA, FA StR Theo Clotten, Dr. Schmidt und Partner, Koblenz/Dresden

| Der Beitrag „So nutzen Sie schenkungsteuerliche Freibeträge bei der Verpachtung einer Apotheke aus“ aus AH 10/2023 hat in der Leserschaft einige Reaktionen ausgelöst, auf die wir neben der grundsätzlichen Beurteilung des beschriebenen Lösungsansatzes eingehen wollen. So wurde u. a. die Frage gestellt, ob nach § 9 Apothekengesetz (ApoG) die Gründung einer Ehegatten-GbR überhaupt erlaubt ist und falls ja, ob nicht beide Ehegatten dafür Apotheker sein müssten. |

Sachverhalt und erste Einschätzung

■ Ausgangssachverhalt aus AH 10/2023

Vater V verpachtet eine Apotheke an die Tochter T (Betriebsverpachtung = ruhender Betrieb). Ab 01.01.2024 soll T die Apotheke inklusive aller Grundstücke und Gebäude (betrieblich und privat genutzt) unentgeltlich erhalten. V überlegt, die Grundstücke und Gebäude noch hälftig – vor der Übertragung auf T – auf die Ehefrau E zu übertragen, um die Schenkungsteuerfreibeträge zu nutzen, und fragt sich, ob dies für die Betriebsverpachtung schädlich sein kann.

Zunächst stellt der Verfasser in korrekter Art und Weise die Voraussetzungen einer „üblichen“ Betriebsverpachtung dar. Anschließend äußert er sich, unter Bezugnahme auf § 16 Abs. 3b Einkommensteuergesetz (EStG) sowie einschlägiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, zum Verpächterwahlrecht und insbesondere den Auswirkungen der unentgeltlichen Nachfolge nach § 6 Abs. 3 EStG auf das Verpächterwahlrecht. Er kommt dabei zu dem Ergebnis, dass durch die Begründung einer Ehegatten-GbR, bestehend aus V und E, eine unter die Regelung des § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 2 EStG fallende, das Verpächterwahlrecht erhaltende Betriebsverpachtung vorliege.

Dieses Ergebnis kann unserer Auffassung nach dann nicht bestätigt werden, wenn die Begründung einer Ehegatten-GbR zur Fortführung eines ruhenden Gewerbebetriebs (hier Verpachtungs-Apotheke) nicht erreicht werden kann. Diesbezüglich bestehen aufgrund des geltenden Apothekenrechts – insbesondere des ApoG – erhebliche Zweifel.

Apothekenverpachtung, Zusammenschluss von Apothekern

Die berufsrechtlichen Besonderheiten der Apothekenverpachtung und darüber hinaus des Zusammenschlusses mehrerer Personen zum Betreiben einer Apotheke ergeben sich aus den einschlägigen Regelungen des ApoG und hier insbesondere der §§ 8 und 9 ApoG. Beide Regelungen sind Ausdruck des das ApoG beherrschenden Leitbildes vom „Apotheker in seiner Apotheke“.



Ist die Möglichkeit der Begründung einer Ehegatten-GbR zur Fortführung ...

... eines ruhenden Gewerbebetriebs nach Apothekenrecht gegeben?

Ehefrau benötigt eine Approbation als Apothekerin

Demzufolge lässt sich bereits an dieser Stelle festhalten, dass alle Ausführungen des in Rede stehenden Beitrags fehlgehen würden, wenn nicht auch die Ehefrau E Inhaberin einer Approbation als Apothekerin wäre. Ohne eine Approbation und damit ohne die grundsätzliche Möglichkeit, eine eigene Betriebserlaubnis erhalten zu können, kann E, wie sich aus § 8 S. 1 ApoG zweifelsfrei ergibt, nicht an einem Apothekenbetrieb beteiligt sein bzw. werden.

Denn § 8 S. 1 ApoG hat zur Folge, dass trotz der Möglichkeit des Zusammenschlusses mehrerer Erlaubnisinhaber zum Betrieb einer Apotheke oder eines Apothekenverbands die Apotheke nicht von dem Zusammenschluss (der GbR oder OHG) betrieben wird, sondern von den mehreren Erlaubnisinhabern (vgl. Bayerischer Verwaltungsgerichtshof München, Urteil vom 27.05.2011, Az. 22 BV 09.2402, Abruf-Nr. 113249). Jeder Gesellschafter erhält eine eigene, nur auf seine Person ausgestellte Erlaubnis, die ihn zum Betrieb der Apotheke berechtigt (§ 1 Abs. 2 ApoG). Es gibt also weder eine gemeinsame Betriebserlaubnis für die Gesellschafter noch eine Betriebserlaubnis für die Gesellschaft als solche (Wesser in Kieser/Wesser/Saalfrank, ApoG-Kommentar, § 8 Rn. 27).

Betriebserlaubnis

Wie dargestellt müsste E, um an einer „Apothekenverpachtungsgesellschaft“ (im Beitrag als Ehegatten-GbR bezeichnet) beteiligt sein zu können, Inhaberin einer eigenen Betriebserlaubnis sein. Da in dem in Rede stehenden Sachverhalt diese „Ehegatten-GbR“ erst zu einem Zeitpunkt begründet wird, zu dem bereits die Verpachtung der Apotheke von V an T erfolgt, müsste die Möglichkeit bestehen, dass E eine Betriebserlaubnis für die verpachtete Apotheke erhält. Dies halten wir aus folgenden Gründen für schwerlich möglich:

Die Verpachtung von Apotheken ist aufgrund des Leitsatzes „Der Apotheker in seiner Apotheke“ grundsätzlich verboten. Insoweit regelt § 9 ApoG im Sinne eines präventiven Verbots mit Erlaubnisvorbehalt Ausnahmefälle, in denen eine Verpachtung zulässig ist. Demnach muss selbst V im Rahmen der Begründung des ursprünglichen Verpachtungsverhältnisses mit Tochter T seine Verpachtungsberechtigung und damit die sich aus § 9 Abs. 1 Nr. 1 ApoG ergebenden Tatbestandsvoraussetzungen erfüllen. Er musste folglich im Besitz einer Betriebserlaubnis sein und ferner einen in seiner Person liegenden wichtigen Grund erfüllen, der ihn am Betreiben der Apotheke hindert (Alter oder vorübergehende Hinderungsgründe wie Krankheit, berufliche Weiterbildung/Promotion oder familiäre Gründe). Alternativ wäre noch ein Fall des § 2 Abs. 1 Nr. 7 ApoG (die gesundheitliche Eignung zur Führung einer Apotheke liegt nicht mehr vor) denkbar. Da laut Sachverhalt zwischen V und T bereits ein Verpachtungsverhältnis begründet wurde, ist davon auszugehen, dass die erforderlichen Tatbestandsvoraussetzungen vorgelegen haben und T eine „Pächtererlaubnis“ gem. § 9 Abs. 2 i. V. m. § 1 ApoG erteilt wurde.

Betriebserlaubnis zur Verpachtungs-Apotheke

Eine direkte Anwendung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 ApoG auf die Ehefrau E ist unserer Auffassung nach im gegebenen Fall undenkbar, da diese Norm insoweit nicht einschlägig ist. E wechselt nicht aus dem aktiven Betreiben eines Apothekenbetriebs in den „Verpachtungsmodus“, sondern es ist der Zusammen-

Jeder Gesellschafter erhält eine eigene Betriebserlaubnis

§ 9 ApoG regelt Ausnahmefälle, in denen eine Verpachtung zulässig ist ...

... Abs. 1 Nr. 1 der Norm ist aber für die Ehefrau nicht einschlägig

schluss mehrerer „Erlaubnisinhaber“ zum gemeinsamen Betreiben einer Verpachtungsapotheke beabsichtigt und einer dieser Beteiligten (hier E) bedürfte hierzu noch einer entsprechenden Betriebserlaubnis. Es stellt sich damit nicht die Frage, ob eine Apotheken-OHG bestehend aus den Gesellschaftern V und E mit je einer eigenen Betriebserlaubnis ein Pachtverhältnis mit Tochter T begründen können, sondern ob es vom Gesetzeszweck des § 9 ApoG umfasst ist, dass der E eine eigene Betriebserlaubnis zum Beitritt zu einer bereits verpachteten Apotheke gewährt wird, um einen Zusammenschluss i. S. d. § 8 ApoG an einem ruhenden, d. h. bereits verpachteten Apothekenbetrieb zu begründen.

Alleiniger Sinn und Zweck des § 9 ApoG ist es, Ausnahmefälle vom Fremdbesitzverbot zu kodifizieren. Insbesondere unter Verzicht auf die Pflicht zur persönlichen Leitung der Apotheke in eigener Verantwortung (§ 7 S. 1 ApoG ist nach § 9 Abs. 3 ApoG für die Dauer der Pacht ausgeschlossen) wird unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 1 ApoG die Ertragskraft der Apotheke für den Apotheker selbst oder in den Fällen der Nrn. 2 und 3 für begünstigte Erben (Kinder und Ehefrau) erhalten. Folglich geht es allein um den sozialpolitisch motivierten Ansatz, die Pacht als Versorgungsinstrument zu verstehen. Die im Rahmen des Ausgangssachverhalts beschriebene Situation lässt jedoch in keiner Weise erkennen, warum die Beteiligung der Ehefrau E – erst nach Begründung des Pachtverhältnisses – eine vom „Verpachtungsprivileg“ des § 9 ApoG erfasste Gestaltung sein sollte. Die Ausnutzung schenkungsteuerlicher Freibeträge kann diese Anforderungen sicherlich nicht erfüllen.

Auch die Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ApoG kann nicht einschlägig sein, da hierfür der Tod des V und der Übergang des Apothekenbetriebs auf E im Rahmen der Erbfolge Voraussetzung wäre.

Exkurs: Schenkungsteuerliche Freibeträge

Da der ursprüngliche Beitrag die Ausnutzung schenkungsteuerlicher Freibeträge zum Thema hatte, möchten wir auch im Rahmen dieser Betrachtung einige kurze Anmerkungen und Hinweise geben. Bei den schenkungsteuerlichen Freibeträgen ist zwischen persönlichen und sachlichen Freibeträgen zu unterscheiden.

Persönliche Freibeträge

Persönliche Freibeträge ergeben sich aus dem Verwandtschaftsverhältnis der Beteiligten. Der Schenker und der Beschenkte sind in § 16 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) geregelt. So bestehen zwischen Ehegatten nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG Freibeträge i. H. v. je 500.000 Euro (alle zehn Jahre) und nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bezüglich der Kinder je 400.000 Euro.

Sachliche Freibeträge

Sachliche Freibeträge hingegen ergeben sich aufgrund des Schenkungsgegenstands. Im hier in Rede stehenden Fall handelt es sich beim Schenkungsgegenstand Apotheke um einen Gewerbebetrieb und somit um Betriebsvermögen, sodass grundsätzlich die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG infrage kommt. Nach § 13a Abs. 1 ErbStG kann begünstigtes Betriebsvermögen im

Pacht als
Versorgungs-
instrument

Sie knüpfen an das
Verwandtschafts-
verhältnis der
Beteiligten an

Sie knüpfen an
den Schenkungs-
gegenstand an

Falle der Schenkung, unter Berücksichtigung der weiteren Voraussetzungen des § 13a Abs. 3 bis Abs. 9 ErbStG, mit einem Verschonungsabschlag von 85 Prozent und unter den besonderen Voraussetzungen des § 13a Abs. 10 ErbStG sogar i. H. v. 100 Prozent schenkungsteuerfrei übertragen werden.

MERKE | Für im Schenkungswege übertragene Verpachtungsbetriebe gilt es ferner die Besonderheit des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa zu beachten. Hiernach zählen Verpachtungsbetriebe grundsätzlich zum sogenannten Verwaltungsvermögen. Das hat zur Folge, dass die Verschonungsabschläge i. H. v. 85 oder 100 Prozent gerade nicht angewendet werden können. Eine Rückausnahme und damit die Anwendbarkeit der Verschonungsabschläge kann allerdings dadurch erreicht werden, dass das Pachtverhältnis unbefristet vereinbart wird und der Verpächter den Pächter durch letztwillige oder rechtsgeschäftliche Verfügung zum Erben eingesetzt hat.

Ergebnis

Somit kommen wir zu dem Ergebnis, dass der verpachtete Apothekenbetrieb auch direkt von V an T im Schenkungswege hätte übertragen werden können, wenn die Voraussetzungen des § 13a Abs. 4 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa i. V. m. § 13a ErbStG zur Anwendbarkeit eines Verschonungsabschlags i. H. v. 85 Prozent vorgelegen hätten. In diesem Falle wäre die Apotheke mit einem Gesamtwert von 1 Mio. Euro für 150.000 Euro (Verschonungsabschlag 85 Prozent = 850.000 Euro) übertragen worden. Da § 13a Abs. 2 ErbStG noch einen weiteren Abzugsbetrag i. H. v. 150.000 Euro gewährt und wir damit bereits einen Wert der Schenkung i. H. v. 0 Euro erreichen, bedürfte es keiner Inanspruchnahme des o. g. persönlichen Freibetrags zwischen V und T i. H. v. zusätzlichen 400.000 Euro.

Das ursprünglich verfolgte Gestaltungsergebnis wäre demnach unter Ansatz der hier benannten Werte grundsätzlich erreichbar gewesen.

FAZIT | Der hier diskutierte Gestaltungsansatz lässt das in der Praxis nicht selten auftretende Problem deutlich zu Tage treten, dass besondere Anforderungen und Restriktionen des Berufsrechts des Apothekenwesens im Rahmen rechtlicher und steuerlicher Beurteilungen zwingender Berücksichtigung bedürfen. Ohne die Folgen der Umsetzung der dargestellten Gestaltungsvariante vollständig aufzubereiten oder alternative Gestaltungsansätze in Betracht zu ziehen, wäre es sicherlich zur gerade nicht gewollten Betriebsaufgabe und der damit einhergehenden Aufdeckung aller im Betriebsvermögen gebundenen stillen Reserven gekommen. Das Ziel, schenkungsteuerliche Freibeträge auszunutzen, hätte demzufolge nicht erreicht werden können und die Möglichkeit, eine grundsätzlich denkbare Übertragung des Apothekenbetriebs zu Buchwerten innerhalb der Familie zu vollziehen, wäre ebenfalls nicht mehr gegeben gewesen. Unserer Einschätzung nach stellt die dargestellte Gestaltung somit einen Haftungsfall dar.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- „Apothekenübertragung ohne Kopfschmerzen – Teil 1: steuerliche Aspekte“, in AH 07/2021, Seite 13

Verpachtungsbetriebe zählen zum Verwaltungsvermögen

Anforderungen und Restriktionen des Berufsrechts müssen beachtet werden



ARCHIV
 Ausgabe 07 | 2021
 Seiten 13–16