

Kaufrausch – steuerrechtliche Grundlagen des Apothekenerwerbs aus Käufersicht (TEIL 2)

Von Stefan Kurth,
Schneider+Partner GmbH Wirtschaftsprüfung/Steuerberatung
München/Dresden/Chemnitz



Die Übertragung einer Apotheke kann – wie bereits in den zivilrechtlichen Fakten (Teil 1) dargestellt – im Wege des Verkaufs, der Verpachtung oder der Vermögensübertragung mit oder ohne Versorgungsleistungen übertragen werden. Das Steuerrecht knüpft im Wesentlichen an diese zivilrechtliche Unterscheidung an.

Kauf einer Apotheke

Der Kauf einer Apotheke unterliegt als Geschäftsveräußerung im Ganzen im Regelfall nicht der Umsatzsteuer, da ein lebensfähiger Betrieb übernommen und tatsächlich fortgeführt wird. Durch die Geschäftsveräußerung im Ganzen tritt der Erwerber umsatzsteuerlich in die Rechtsstellung des Veräußerers ein, auf Grund dessen z.B. Verpflichtungen zur Vorsteuerberichtigung vom Veräußerer auf den Erwerber übergehen. Es empfiehlt sich aufgrund des 10jährigen Berichtigungszeitraumes insbesondere bei Immobilien und Mietereinbauten die umsatzsteuerliche Behandlung beim Veräußerer und damit verbundene Risiken zu überprüfen.

Ertragsteuerlich stellt der Kauf einer Apotheke eine Anschaffung verschiedener Einzelwirtschaftsgüter dar.

Zunächst erwirbt der Käufer verschiedene materielle Einzelwirtschaftsgüter, in der Regel die gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung. Der Käufer sollte sich vom Verkäufer das Anlageverzeichnis aushändigen lassen, falls es nicht ohnehin Vertragsbestandteil ist. Aus diesem lassen sich die Werte und die Restnutzungsdauer der Einzelwirtschaftsgüter ableiten. Für jedes einzelne Wirtschaftsgut ist der Teilwert zu bestimmen, das heißt der beizulegende Wert des einzelnen Wirtschaftsgutes im Rahmen des Gesamtkaufpreises unter der Voraussetzung, dass der Käufer den Betrieb fortführt.

Anschließend ist die jeweilige Restnutzungsdauer der Wirtschaftsgüter gegebenenfalls zu schätzen und auf diese Zeit abzuschreiben. Regelmäßig können dabei gebrauchte Einrichtungsgegenstände zwischen 3 und 5 Jahren abgeschrieben werden.

Weiterhin erwirbt der Käufer in der Regel das Warenlager der Apotheke. Das Warenlager rechnet zum Umlaufvermögen und mindert den Gewinn jeweils beim Abverkauf. Der Teilwert entspricht regelmäßig dem Wiederbeschaffungswert.

Soweit der Käufer mehr bezahlt, als die Summe der einzelnen Teilwerte, stellt dies den Firmenwert dar (sogenanntes immaterielles Wirtschaftsgut). Dieser Firmenwert ist vom Käufer nach den steuerlichen Vorschriften über 15 Jahre abzuschreiben. Handelsrechtlich ist nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz grundsätzlich eine Nutzungsdauer

von 10 Jahren anzusetzen, sofern keine begründet abweichende Nutzungsdauer geschätzt werden kann. Im Ergebnis führen dies stets zu Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz bei erworbenen Apotheken mit der Folge, dass in der Handelsbilanz höhere Abschreibungen und damit ein geringeres Eigenkapital ausgewiesen wird. Dies ist auch der Sicht des Handelsrechtes konsequent, will das Handelsrecht doch vor allem die Gläubiger schützen.

Der Kaufpreis selbst ist als Verbindlichkeit in der Bilanz des Erwerbers zu erfassen. Zahlungen auf den Kaufpreis mindern diese Verbindlichkeit, schaffen damit eigene Vermögenswerte und sind daher ergebnisneutral. Im Falle einer verzinsten Ratenzahlung an den Verkäufer stellen lediglich die Zinsen einen betrieblichen Aufwand dar.

Gewerbsteuerlich bestehen bei einer erworbenen Apotheke grundsätzlich keine Besonderheiten. Lediglich bei Filialapotheken ist zu beachten, dass die Finanzverwaltung einen eigenständigen Gewerbebetrieb nur dann anerkennt, wenn zwischen der Hauptapotheke und der Filialapotheke kein sachlicher, insbesondere wirtschaftlicher, finanzieller oder organisatorisch innerlicher Zusammenhang besteht. Bedeutsam ist dies einerseits, ob für die Filiale ein weiterer Gewerbesteuerfreibetrag gewährt wird, und andererseits, ob Gewinne und (Anlauf-)Verluste von Haupt- und Filialapotheke miteinander verrechnet werden können.

Pacht einer Apotheke

Im Gegensatz zur Veräußerung verbleibt das zivilrechtliche Eigentum am Gewerbebetrieb Apotheke beim Verpächter. Dem Pächter steht lediglich das Recht zu, während der vereinbarten Pachtzeit den Gewerbebetrieb zu nutzen und daraus die Früchte zu ziehen. Bei der Pacht wird üblicherweise das Warenlager dem Pächter zu Eigentum übertragen. Im Gegenzug ist der Pächter verpflichtet, einen Kaufpreis für das Warenlager zu entrichten. Bei der Beendigung der Pacht verpflichtet sich der Verpächter das Warenlager zurückzukaufen.

Umsatzsteuerrechtlich stellt die Pacht keine Geschäftsveräußerung im Ganzen dar. Aus diesem Grund ist die Veräußerung des Warenlagers auch steuerbar und steuerpflichtig. Der Verpächter ist verpflichtet, dem Pächter insoweit ordnungsgemäß Rechnung zu legen.

Auch der Pachtzins selbst unterliegt der Umsatzsteuer. Insoweit kann der Pächter entsprechend einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung die Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend machen.

Ertragsteuerlich erzielt der Pächter Einkünfte aus Gewerbebetrieb der gepachteten Apotheke. Er kann im Gegensatz zum Kauf einer Apotheke jedoch keine Abschreibungen auf das Anlagevermögen oder einen etwaigen Firmenwert geltend machen. Im Gegenzug stellen die Pachtzahlungen laufenden Betriebsaufwand dar. Sofern der Pächter eigene Anschaffungen tätigt, stehen ihm natürlich auch die Abschreibungen zu.

Die eventuell entstehenden Zinsaufwendungen zur Finanzierung des Warenlagers sind ebenfalls als betrieblicher Aufwand anzusetzen.

Gewerbsteuerlich ist zu beachten, dass die Pachtzinsen zwar grundsätzlich Betriebsausgaben darstellen, aber jedoch dann hälftig dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind, wenn sie beim Verpächter nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Unterliegen die Pachtzinsen beim Verpächter der Gewerbesteuer, werden sie hinzugerechnet, wenn sie pro Jahr EUR 125.000,00 übersteigen.

Vermögensübertragung

Die Vermögensübertragung mit oder ohne Versorgungsleistungen ist eine Form der Schenkung. Für den Übernehmer der Apotheke bedeutet dies, dass er die Apotheke unentgeltlich erwirbt und daher keine Anschaffungskosten im steuerlichen Sinne hat. Es ergeben sich weder umsatzsteuerliche noch ertragsteuerliche Folgen aus der Übertragung. Der Übernehmer ist an die Wertansätze des Abgebenden gebunden und tritt steuerlich in seine Rechtsstellung ein. Neue Abschreibungsgrundlagen entstehen nicht, sondern das Abschreibungsvolumen des Übertragenden wird übernommen. Auch umsatzsteuerlich tritt der Übernehmer in etwaige Vorsteuerberichtigungspflichten des Übertragenden ein.

Die gezahlten Versorgungsleistungen sind beim Übernehmer regelmäßig Sonderausgabe und mindern seine einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage. Eine Minderung der Gewerbesteuer ergibt sich hieraus nicht. Da die Zahlungen an den Übergeber gerade nicht einen Zusammenhang mit dem Wert der Apotheke haben, sondern sich nach dem Versorgungsbedürfnis des Übergebers und der Leistungsfähigkeit des Übernehmers richten, stellen die Zahlungen –wie zum Beispiel bei der Vereinbarung einer Rente– gerade keinen Kaufpreis dar. Empfänger des Vermögens können die Kinder und grundsätzlich auch erbberechtigte entfernte Verwandte des Übergebers sein. Ausnahmsweise kann auch ein familienfremder Dritter Empfänger sein, jedoch sind dann an den Versorgungsvertrag erhöhte Anforderungen geknüpft.

Schenkungssteuerliche Konsequenzen ergeben sich, wenn der nach Bewertungsgesetz zu ermittelnde Wert des übertragenen Vermögens den jeweils anzuwendenden Schenkungssteuerfreibetrag (z.B. Kinder: 400.000 EUR, Enkel 200.000 EUR) übersteigt. Dabei ist eine gegebenenfalls gewährte Versorgungsleistung kapitalisiert in Abzug zu bringen. Problematisch kann dies dann sein, wenn die steuerrechtlichen Bewertungsverfahren für schenkungssteuerliche Zwecke aufgrund aktuell sehr niedriger Marktzinsen rechnerisch völlig marktfremde Unternehmenswerte ergeben. Ähnliches gilt im Falle der Vererbung eines Apothekenbetriebes. Gerade die Unsicherheiten im politischen Bereich haben zu einem deutlich gestiegenen Risikobewusstsein geführt, welches sich in den Kaufpreisen widerspiegelt. Die Ansätze der Finanzverwaltung können und sollten im Einzelfall gutachterlich widerlegt werden.

Stand: Dezember 2016

Stephan Kurth ist Steuerberater und Rechtsanwalt bei der Schneider + Partner GmbH
<https://www.schneider-wp.de/de/leistungen/>