

## ERBRECHTLICHE VERFÜGUNGEN IM APOTHEKENRECHT

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



Die Neuregelung des Erbschaftsteuerrechts bringt für viele Apotheker neue Fragen mit sich, die einer detaillierten Analyse bedürfen. Im Falle des Todes eines Apothekers fällt regelmäßig auch die Apotheke in den Nachlass.

### Unternehmenswertermittlung durch die Finanzverwaltung

Den Wert der Apotheke für steuerliche Zwecke ermittelt die Finanzverwaltung im Rahmen der Erbschaftsteuererklärung. Dabei wird in einem vereinfachten Ertragswertverfahren (§§ 200ff. BewG) zur Ermittlung des Kapitalisierungszinses ohne gesonderten Nachweis von einem pauschalisierten Risikozuschlag von 4,5% auf den Basiszins ausgegangen. Diesen Zinssatz von derzeitig insgesamt 5,6% wendet die Finanzverwaltung auf den um einen angemessenen Unternehmerlohn reduzierten durchschnittlichen Ertrag der letzten drei Jahre an und bestimmt somit in einer pauschalen Betrachtung den Wert des Betriebs. Auf der Grundlage des derzeitig sehr niedrigen Basiszinssatzes ergeben sich dabei geradezu astronomische Werte in Höhe des 17,85-fachen des bereinigten durchschnittlichen Ertrages, die mit der Marktgängigkeit von Apotheken nichts gemein haben. Hier bleibt es wieder Aufgabe des Steuerpflichtigen, durch entsprechende gutachterliche Stellungnahmen niedrigere Werte gegenüber der Finanzverwaltung darzulegen.

### Steuerliche Begünstigung der Unternehmensnachfolge

In der Praxis spielte dies jedoch bislang keine entscheidende Rolle, sofern es den Erben gelang, von der Verschonungsregelung des § 13a ErbStG Gebrauch zu machen. Danach bleiben im Falle der sogenannten Regelverschonung ein Freibetrag von EUR 150.000 sowie 85 % des ermittelten Wertansatzes außer Ansatz, wenn der Betrieb durch die Erben nur 5 Jahre fortgeführt wurde.

Weitere Voraussetzungen waren bislang regelmäßig nicht gegeben, sofern die Apotheke regelmäßig nicht mehr als 20 Mitarbeiter beschäftigte. Durch die beabsichtigte Neuregelung des Erbschaftsteuergesetzes ist damit zu rechnen, dass zukünftig auch Apotheken die Lohnsummenregelung beachten müssen. Denn in abgestufter Weise werden bereits Betriebe ab 4 Mitarbeitern zur Gewährung der vollen Regelverschonung dazu verpflichtet, über den Behaltenszeitraum den Mitarbeiterstamm im Wesentlichen zu erhalten.

## Besondere Vorschriften für die Unternehmensnachfolge bei Apotheken

Fraglich ist jedoch, wie Behaltensfristen und Lohnsummenregelungen einzuhalten sind, wenn der Erbe nicht über die Berufsqualifikation als Apotheker verfügt. Grundsätzlich gilt, dass die Apotheke nach dem Tod des Erlaubnisinhabers gemäß § 13 ApoG maximal für den Zeitraum von 12 Monaten im Wege der Verwaltung durch einen von dem/den Erben angestellten Apotheker fortgeführt werden kann. Gelingt es innerhalb dieser 12 Monate nicht, die Apotheke an einen Nachfolger zu verpachten oder die Apotheke zu verkaufen, ist diese nach Ablauf der Verwaltungszeit zwangsläufig zu schließen. Die Verwaltungszeit ermöglicht damit nur einen äußerst eng begrenzten Rahmen, in dem quasi ein Übergangszustand des Fremdbesitzes geduldet wird. Im Ergebnis sind nicht qualifizierte Erben auch nicht im Rahmen der Verwaltung der Apotheke in der Lage, die erbschaftsteuerrechtlichen Behaltefristen zu erfüllen.

Damit stellt sich zunächst die Frage, unter welchen Voraussetzungen der oder die nicht qualifizierte Erben berechtigt sind, den Betrieb als Eigentümer zu halten und ob die apothekenrechtlich zulässige Form der Betriebserhaltung die erbschaftsteuerrechtlichen Voraussetzungen zur Anwendung der Verschonungsregelung erfüllt.

## Verpachtung der Apotheke durch die Erben des Apothekers

Die Regelung des § 9 des Apothekengesetzes eröffnet als eng auszulegende Ausnahme dem erbberechtigten überlebenden Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartner (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 ApoG) sowie den erbberechtigten Kindern des Erlaubnisinhabers die Möglichkeit, den Apothekenbetrieb nach dem Tode des Erlaubnisinhabers zu verpachten. Auch hierin liegt eine vom Gesetzgeber gewährte Ausnahme zu dem dem Apothekengesetz zugrunde liegenden Berufsbild vor. Dies kommt auch darin zum Ausdruck, dass der überlebende Ehegatte oder eingetragene Lebenspartner nur bis zu einer möglichen Wiederverheiratung die Verpachtungsberechtigung erhält.

Die Erbberechtigung bedeutet dabei zum einen, dass die Verpachtungsberechtigung die Einsetzung als Erben voraussetzt, und zum anderen, dass sich die Erbberechtigung vom Erlaubnisinhaber ableiten muss. Damit liegt dann keine Verpachtungsberechtigung vor, wenn die Apotheke im Wege des Vermächtnisses Kindern oder Ehegatten zugewendet wird. Erbberechtigung bedeutet jedoch nicht, dass der Zuwendungsempfänger alleiniger Erbe sein muss. Es genügt dessen Stellung als Miterbe und damit selbstverständlich auch, soweit ihm als Miterbe die Apotheke im Wege des Vorausvermächtnisses zugewendet wird.

Die Beziehung der Erbberechtigung auf den Erlaubnisinhaber beinhaltet, dass die Verpachtungsberechtigung dann nicht gegeben ist, wenn der grundsätzlich verpachtungsberichtigte Erbe von einem verpachtungsberechtigten vorhergehenden Erben erbt, der nicht Inhaber einer eigenen Betriebserlaubnis war. Dies ist insbesondere dann gegeben, wenn der Apothekenbetrieb zunächst von dem verpachtungsberechtigten, aber nicht berufsangehörigen Ehegatten geerbt wird und in einem weiteren Erbgang auf die altersmäßig noch verpachtungsberechtigten Kinder übergeht (Berliner Testament). In diesem Fall lässt sich der Durchgangserwerb apothekenrechtlich nur unschädlich gestalten, wenn der überlebende Ehegatte als Vorerbe den Apothekenbetrieb erhält und die Kinder mit dem Eintritt des Nacherbfalls den Betrieb rechtlich vom Erblasser erhalten. Die Vorerbschaft ist in §§ 2100 ff BGB geregelt und beinhaltet eine quasi treuhänderische Eigentümer- und Erbenstellung des Vorerben stets unter Beachtung der nachfolgenden Interessen des Nacherben, für den das Erbe langfristig bestimmt sein soll.

Bei der Verpachtungsberechtigung der Kinder hat der Gesetzgeber zusätzlich bestimmt, dass diese nur solange besteht, bis das jüngste Kind das 23. Lebensjahr vollendet hat. Darüber hinaus bleibt die Verpachtungsberechtigung nur bestehen, wenn und soweit ein Kind den Apothekerberuf durch Aufnahme eines entsprechenden Studiums ergriffen hat. Die Verpachtungsberechtigung der Kinder erlischt dann mit Erlangung der eigenen Approbation (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ApoG). Dieser Regelung liegt die offensichtliche Absicht des Gesetzgebers zugrunde, den Apothekenbetrieb auch über Generationen hinweg in der Familie erhalten zu können. Durch Rechtsprechung nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob bei einer Erbengemeinschaft, die sowohl aus verpachtungsberechtigten als auch aus nicht verpachtungsberechtigten Miterben besteht, zur Durchführung der Verpachtung vorher die dingliche Erbaueinandersetzung unter Zuweisung des Apothekenbetriebs auf den/die verpachtungsberechtigten Miterben erfolgen muss oder ob bei einer ungeteilten Erbengemeinschaft nur der schuldrechtliche Vertrag zwischen dem Pächter und dem verpachtungsberechtigten Miterben zustande kommt. Meines Erachtens ist dem Gesetz keine eindeutige Entscheidung zu dieser Frage zu entnehmen.

Nach der diesseits vertretenen Rechtsauffassung ist die Verpachtung jedoch so lange zulässig, wie ein verpachtungsberechtigter Miterbe vorhanden ist, der schuldrechtlich auf Verpächterseite auftritt (vgl. KIESER in KIESER et al., ApoG-Kommentar, Stand: 2/2015, Rn 62 zu § 9). Dieser bedarf dann jedoch der Zustimmung der Miterben zum Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages. Die Regelung zu den Kindern, welche die Verpachtungsberechtigung bis zum 23. Lebensjahr des jüngsten Kindes bestehen lässt, beinhaltet zum einen, dass nicht zwingend alle Begünstigten des Pachtverhältnisses selbst die Qualifikation der Verpachtungsberechtigung erfüllen müssen. Zum anderen ist es Sinn der gesetzlichen Regelung, dem verpachtungsberechtigten Miterben – unabhängig von der Teilung des Nachlasses – zunächst den Bestand des Apothekenbetriebs zu sichern.

## Erbschaftsteuerliche Vergünstigungen bei Verpachtung der Apotheke

Fraglich ist, ob im Falle der Schaffung der zivilrechtlichen Voraussetzungen für die apothekenrechtliche Verpachtungsberechtigung auch die Voraussetzungen für eine erbschaftsteuerliche Begünstigung erfüllt sind.

Die Regelung des § 13a ErbStG lässt den Verschonungsabschlag insbesondere bei einer Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs innerhalb der 5-Jahres-Frist quotal entfallen. Entsprechendes gilt im Falle von deutlichen Überentnahmen. Die Verpachtung ohne Betriebsaufgabeerklärung ist möglich und löst damit gerade nicht die Folgen des Wegfalls des Verschonungsabschlages aus, wenn dem Verpächter bzw. einem Rechtsnachfolger die Möglichkeit zur Wiederaufnahme des Betriebs verbleibt (vergl. JÜLICHER in TROLL et al., ErbStG-Kommentar, Stand: 01/2012, Rn 230 zu § 13a).

Es ist daher geradezu Pflicht, durch eine frühzeitig durchdachte Testamentsgestaltung den/die potentiellen Erben in die Lage zu versetzen, den Betrieb über den erbschaftsteuerrechtlich geforderten Begünstigungszeitraum hinaus fortsetzen zu können. Dabei wird es Aufgabe der Erben sein, dem zwischenzeitlich einzusetzenden Pächter die Verpflichtungen zum Erhalt der Lohnsummenregelung aufzuerlegen und dies entsprechend zu überwachen.

## Mietvertrag prüfen

Die gesamte testamentarische Regelung funktioniert jedoch nur dann, wenn der Vermieter der Apothekenräumlichkeiten keinen Strich durch die Rechnung macht. Gemäß § 580 BGB steht diesem nämlich im Falle des Todes des Erlaubnisinhabers, der regelmäßig auch Träger des Mietverhältnisses ist, ein Sonderkündigungsrecht zu. Es gilt daher bereits zu Lebzeiten durch vertragliche Vereinbarung darauf hinzuwirken, dass der Vermieter auf dieses Recht verzichtet. Ansonsten kann jedwede Nachfolgegestaltung bereits hier ihr Ende finden. Zudem sollte das Recht zur Untervermietung der Apotheke als Apotheke i. S. des Apothekengesetzes und damit zur Verpachtung uneingeschränkt, d. h. insoweit ohne Zustimmungsvorbehalt des Vermieters bestehen.

Gleichzeitig sollte insbesondere bei nicht berufsangehörigen Erben diesen mit Ablauf der Verwaltungszeit das Recht eingeräumt werden, das Mietverhältnis außerordentlich zu kündigen, falls die Apotheke weder verkauft noch verpachtet werden kann und damit zwangsweise geschlossen werden muss. Deren ebenfalls bestehendes Sonderkündigungsrecht ist nämlich zeitlich derart eng nach dem Erbfall auszuüben, so dass in dieser Zeit regelmäßig keine Entscheidung zur Fortführung der Apotheke zu treffen sein wird.

**Stefan Kurth**  
Rechtsanwalt  
Steuerberater