



Alexander Lackinger und Wolfgang Völkl

## ApothekerInnen und Ruhestand

In letzter Zeit findet man in den Medien öfter Berichte darüber, dass die „Baby Boomer“, Personen der Jahrgänge 1946 bis 1964, das Pensionsalter erreicht haben, ihre Arbeitskraft dem Markt verloren geht und es fraglich ist, ob sie in vollem Umfang ersetzt werden können. In diesem Artikel wird auf die Möglichkeiten von Personen, die als Inhaber einer Apotheke in den Ruhestand treten wollen, eingegangen. Um die leichtere Lesbarkeit zu gewährleisten, wird für alle Personen, wenn möglich nur die männliche Form angeführt, da im Gesetz jeweils auch nur die männliche Form in Verwendung ist und daher auch so wiedergegeben wird.

Ist der Eintritt in den Ruhestand für angestellte pharmazeutische Fachkräfte - sofern genügend Beitragszeiten erworben worden sind - in der Regel nur eine Frage des Rechenstifts, ob man noch einige Arbeitsjahre anhängen will, um eine höhere Pension bekommen zu können, oder nicht, so sind die Überlegungen, die ein Apothekeneigentümer anzustellen hat, deutlich vielschichtiger. Die grundsätzliche Entscheidung ist nämlich die, ob man die Vermögenssubstanz „Apothekenunternehmen“ für sich und allfällige Nachfolger erhalten oder sich zur Gänze von ihr trennen möchte.

### A. Substanzerhalt

Um die Substanz des Unternehmens ganz oder teilweise zu erhalten, bieten sich drei Möglichkeiten an:

1. Reduktion des eigenen Arbeitseinsatzes und Kompensation durch Bestellung eines angestellten Leiters
2. Verpachtung
3. teilweiser Verkauf an einen interessierten Nachfolger und Gründung einer Personengesellschaft nach dem Unternehmensgesetzbuch (Offene Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft) mit diesem zum gemeinsamen Fortbetrieb

## 1. Leiterbestellung

Grundsätzlich sieht die Apothekenbetriebsordnung gemäß § 2 Abs 1 vor, dass der Konzessionär die Apotheke im Volldienst zu leiten hat. Gemäß § 17b Apothekengesetz (ApG) ist es aber möglich, im Fall der Verhinderung des Konzessionsinhabers, des Pächters oder sogar eines bestellten verantwortlichen Leiters, den Betrieb der Apotheke selbst zu führen, einen geeigneten Stellvertreter dafür zu bestellen und der Österreichischen Apothekerkammer namhaft zu machen. Wenn die Verhinderung ununterbrochen länger als sechs Wochen dauert, so ist für die Bestellung des Leiters die Genehmigung der Österreichischen Apothekerkammer einzuholen. Das heißt, dass dann, wenn die Verhinderung weniger als sechs Wochen dauert, der Stellvertreter der Österreichischen Apothekerkammer lediglich namhaft zu machen und seine Bestellung nicht durch einen Bescheid zu genehmigen ist. Die Bestellung eines Stellvertreters auf längere Dauer ist nach dieser Gesetzesstelle grundsätzlich nicht vorgesehen, ausgenommen § 17 Abs 2 Z 2 ApG wenn der Konzessionsinhaber aus gesundheitlichen Gründen voraussichtlich länger als drei Jahre zur Leitung nicht mehr befähigt ist, solange bis feststeht (das muss nach dem Gesetzestext eigentlich schon vor dem Ablauf der drei Jahre sein), ob er künftig wieder zur Leitung fähig sein wird oder nicht oder gemäß Z 4 aus einem anderen Grund, der von der Behörde als auch in öffentlichem Interesse gelegen angesehen wird, von der Leitung der Apotheke zurücktritt.

Ein Leiter, der für länger als sechs Wochen von der Apothekerkammer zu bestellen sein wird, muss über die persönliche Fähigkeit zum selbständigen Betrieb einer Apotheke gemäß § 3ff ApG inklusive Quinquennium verfügen. Bei einer Dauer der Verhinderung von weniger als sechs Wochen ist es auch möglich, einen Stellvertreter zu bestellen, der das Quinquennium noch nicht vollendet hat. Arbeitsrechtlich bedeutet die Bestellung eines bereits im Unternehmen beschäftigten Pharmazeuten zum Leiter eine Änderung des bestehenden Dienstvertrags mit dem betreffenden Pharmazeuten. Der Leiter ist arbeitsrechtlich ein Angestellter des Konzessionsinhabers und diesem was wirtschaftliche Kompetenzen anlangt weisungsgebunden. Diesbezüglich sei auf den dafür im Kollektivvertrag für die angestellten pharmazeutischen Fachkräfte in öffentlichen und Anstaltsapotheken enthaltenen Musterverträge verwiesen. Der während der Abwesenheit des Inhabers einer öffentlichen Apotheke bestellte Stellvertreter trägt der Allgemeinheit und den Behörden gegenüber die gleiche (apothekenrechtliche) Verantwortung wie der Inhaber oder der Pächter der Apotheke selbst. Die aktuelle gemäß dem Kollektivvertrag dem Leiter zusätzlich zum Gehalt zu bezahlende Leiterzulage beträgt im Jahr 2024 € 29,60 pro Tag (ab viertägiger stellvertretender Leitung).

Bevor man eine derartige Vorgangsweise wählt, sollte man mit seinem Steuerberater klären, wie sich die Bestellung eines Leiters aufgrund der damit verbundenen Mehrkosten auf das Betriebsergebnis der Apotheke auswirkt.

## 2. Verpachtung

Die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Verpachtung sind in § 17 ApG geregelt wie folgt:

### § 17.

*(1) Öffentliche Apotheken sind zu verpachten, wenn*

- 1. sie gemäß § 15 Abs. 2 und 3 fortbetrieben werden, für die Dauer des Fortbetriebs, oder*
- 2. der Konzessionsinhaber für mehr als drei Jahre von der Leitung einer Apotheke abberufen wurde, oder*
- 3. dem Konzessionsinhaber die Leitung aus gesundheitlichen Gründen voraussichtlich länger als drei Jahre nicht möglich ist, oder*
- 4. der Konzessionsinhaber nach Vollendung des 65. Lebensjahrs oder wegen Erreichung der Voraussetzungen für den Bezug einer Alterspension von der Leitung der Apotheke zurücktritt, oder*
- 5. der Konzessionsinhaber aus einem anderen im öffentlichen Interesse gelegenen Grund von der Leitung der Apotheke zurücktritt, oder*
- 6. das Verlassenschaftsverfahren gemäß § 15 Abs. 5 drei Jahre nach dem Tod des Konzessionsinhabers noch nicht beendet wurde.*

*(1a) Abs. 1 Z 1 gilt nicht, wenn der fortbetriebsberechtigte Ehegatte, eingetragene Partner oder Elternteil wegen Erreichens der Altersgrenze gemäß § 3 Abs. 6 Z 2 von der Erteilung einer Konzession ausgeschlossen ist, jedoch die persönliche Eignung gemäß § 3 Abs. 1 erfüllt und die Apotheke selbst leitet.*

*(2) Der Konzessionsinhaber darf die öffentliche Apotheke in folgenden Fällen verpachten:*

- 1. während des Verlassenschaftsverfahrens gemäß § 15 Abs. 5 vor dem Zeitpunkt gemäß Abs. 1 Z 6, oder*
- 2. wenn er wegen Ausübung einer Funktion in der Österreichischen Apothekerkammer oder der Pharmazeutischen Gehaltskasse für Österreich oder auf Grund eines öffentlichen Mandats von der Leitung der Apotheke zurücktritt.*

*(3) Pachtverträge sowie deren Änderung bedürfen der Genehmigung durch die Österreichische Apothekerkammer. Die Genehmigung ist zu versagen, wenn*

1. der Pächter die persönlichen Voraussetzungen nach § 3 Abs. 1 und 6 nicht erfüllt;
2. der Vertrag Bestimmungen enthält, deren wirtschaftliche Auswirkungen die ordnungsgemäße Arzneimittelversorgung der Bevölkerung gefährden oder
3. der Vertrag die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Verpächter und Pächter nicht vollständig und eindeutig regelt.

(4) Bestehende Pachtverträge können von der Österreichischen Apothekerkammer jederzeit von Amts wegen oder auf Antrag eines Vertragsteiles nachgeprüft werden. Ergibt die Nachprüfung einen der in Abs. 3 angeführten Versagungsgründe, so hat die Österreichische Apothekerkammer die Genehmigung des Pachtvertrages zurückzunehmen. Dem Abs. 3 widersprechende Erklärungen, Vereinbarungen oder Beschlüsse jeder Art sowie Treuhandverträge sind für Verpächter und Pächter rechtsunwirksam.

(5) Apotheken, die der Verpachtungspflicht unterliegen, können während eines Zeitraumes bis zu sechs Monaten, gerechnet ab dem dem Eintritt der Verpachtungsvoraussetzungen folgenden Monatsersten, durch einen verantwortlichen Leiter betrieben werden.

(6) Ist trotz Vorliegens der Verpflichtung zur Verpachtung die Verpachtung einer öffentlichen Apotheke aus Gründen, die der Inhaber nicht verschuldet hat, nicht möglich, so kann die Österreichische Apothekerkammer für die Dauer des Vorliegens dieser Gründe von der Verpachtungsverpflichtung absehen und die Führung dieser Apotheke durch einen verantwortlichen Leiter genehmigen.

(7) Ist eine öffentliche Apotheke zu verpachten, wird jedoch der Abschluss des Pachtvertrages oder dessen Vorlage zur Genehmigung verzögert, so hat die Österreichische Apothekerkammer die zuständige Bezirksverwaltungsbehörde unverzüglich über diese Tatsache zu informieren. Die Bezirksverwaltungsbehörde hat die zur Verpachtung erforderlichen Anordnungen zu treffen; sie kann – sofern diese Anordnungen nicht möglich oder zielführend sind - auch die Schließung der Apotheke verfügen.

(8) Die Weiterverpachtung einer Apotheke ist verboten.

Gemäß § 1091 ABGB stellt die Überlassung eines lebenden Unternehmens an den Pächter auf dessen Gefahr und Rechnung den wesentlichen Inhalt eines Pachtvertrags dar. Pachtverträge sind gemäß § 17 Abs 3 ApG der Österreichischen Apothekerkammer zur Genehmigung vorzulegen. Die Genehmigung ist zu versagen, wenn der Pächter die persönlichen Voraussetzungen nach § 3ff ApG nicht erfüllt, wenn der Vertrag Bestimmungen enthält, die wirtschaftliche Auswirkungen auf die ordnungsgemäße Arzneimittelversorgung der Bevölkerung gefährden oder der Vertrag die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Verpächter und Pächter nicht vollständig und eindeutig regelt.

Nach Übergabe des Bestandgegenstands, also einer Apotheke, ist der Verpächter jedenfalls verpflichtet, die Bestandsache selbst instand zu halten. Das heißt somit auch, deren Zustand den Bestimmungen der Apothekenbetriebsordnung gemäß zu gewährleisten. Dabei ist es freilich Sache des Pächters, Reparaturen, die durch Abnutzung der Bestandgegenstände erforderlich werden, zu finanzieren, nicht aber deren Neuanschaffung.

Als wirtschaftlich tragbar für einen Pächter werden Pachtverträge von der Österreichischen Apothekerkammer aktuell dann genehmigt, wenn der Pachtzins auf Grundlage der Pachtzinsempfehlung des Österreichischen Apothekerverbands gültig ab dem 1.7.2016 vereinbart wird:

3,4% vom Nettoumsatz mit begünstigten Beziehern exklusive Präparate mit einem AEP größer als 200

0,2% vom Nettoumsatz mit begünstigten Beziehern, der auf Präparaten mit einem AEP größer als 200 entfällt

6,3% vom Nettoprivatumsatz

des jeweiligen Wirtschaftsjahrs zuzüglich Umsatzsteuer (aktuell 20%).

Das ergibt bei einem angenommenen Nettojahresumsatz von € 3 Millionen bei einem Verhältnis von 30% Privatumsatz und 70% Kassenumsatz (50% Hochpreiseranteil) nachstehende Modellrechnung:

30% Privatumsatz € 900.000 x 6,3 =	€ 56.700
35% Hochpreiser € 1.050.000 x 0,2 =	€ 2.100
<u>Krankenkassenumsatz € 1.0500.000 3,4%</u>	<u>€ 35.700</u>
pro Jahr	€ 94.500

Davon ist noch Einkommensteuer vom Verpächter zu entrichten.

Für den Abschluss des Pachtvertrags und eines allfälligen zusätzlichen Mietvertrags ist nach dem Gebührengesetz noch eine sogenannte Rechtsgeschäftsgebühr in Höhe von 1% der Bemessungsgrundlage zu entrichten, obwohl die Republik Österreich für das Zustandekommen der Verträge nichts beigetragen hat. Bei Vertragsabschluss auf unbestimmte Zeit sind das 1% vom dreijährigen Pachtschilling und vom dreijährigen Mietzins, bei längerer fix vereinbarter Dauer der Verpachtung jeweils 1% von den gesamten für die vereinbarte Zeit zu entrichtenden Beträgen.

Das zum Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrags vorhandene Apothekenpersonal ist gemäß § 3 Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG) zu übernehmen und darf grosso modo vor Abschluss des Pachtvertrags nicht in Hinblick auf den Abschluss dieses Vertrags und danach ebenfalls innerhalb eines bestimmten Zeitraums nicht gekündigt werden, außer aus betriebsbedingten oder personenbedingten Gründen, die in der Praxis vom Betriebsinhaber zu beweisen sind.

In der Regel wird bei Apothekenunternehmen, die in gemieteten Räumlichkeiten betrieben werden, auch der Mietzins auf den Pächter überwälzt.

Grundsätzlich fällt der Abschluss eines Pachtvertrags bei Gebäuden, die den Mieterschutzbestimmungen des Mietrechtsgesetzes (MRG) unterliegen, als sogenannte „Veräußerung“ unter die Bestimmung des § 12a MRG und der Hauseigentümer ist berechtigt, für den Fall, dass der Mietzins nicht dem zu diesem Zeitpunkt ortsüblich angemessenen entspricht, die Anhebung des Mietzinses auf dieses Ausmaß zu verlangen, was dann, wenn der Verpächter schon lange selbst Mieter gewesen ist, unter Umständen einen enormen Kostenfaktor bedeutet. In diesem Zusammenhang ist allerdings auch auf § 12a Abs 6 MRG zu verweisen, wonach dann, wenn das im Mietgegenstand betriebene Unternehmen vom Hauptmieter aus wichtigen, in seiner Person gelegenen Gründen wie insbesondere Krankheit für einen Zeitraum von insgesamt höchstens 5 Jahren verpachtet wird, eine Anhebung des Hauptmietzinses für diesen Zeitraum nicht stattfindet.

Weiters aber auch auf § 12 a Abs 8 MRG wonach dann, wenn die Absicht zur Verpachtung besteht (dies gilt auch für den Fall des Verkaufs - siehe dazu weiter unten), die Möglichkeit gegeben ist, bei der Gemeinde (in größeren Städten die Schlichtungsstellen für wohnrechtliche

Angelegenheiten) bzw beim zuständigen Bezirksgericht vorweg einen Antrag auf Festsetzung des ortsangemessenen Mietzinses einzubringen und die Vertragsparteien sind dann während eines Jahres ab Rechtskraft dieser Entscheidung an diese gebunden.

Vorsicht ist bei Geschäftslokalen geboten, die nicht den Bestimmungen des MRG unterliegen. In diesem Fall müsste eine ausdrückliche Zustimmung des Vermieters zur Verpachtung eingeholt werden, weil ja mit der Person des Pächters ein Untermieter in den Vertrag „eintritt“, sofern nicht schon im Vorhinein im Mietvertrag die Zulässigkeit einer Verpachtung vereinbart wurde.

Im Fall des Falles empfiehlt es sich, bereits vor dem Abschluss des Pachtvertrags beim Vermieter vorzufühlen, ob und wenn ja, in welcher Höhe er beabsichtigt, die Miete anzuheben. Sollte der Mietvertrag nicht dem MRG unterliegen, zu welchen Konditionen der Vermieter bereit ist, einen Pächter zu akzeptieren – dafür sollte man schon als Verpächter durch entsprechende Vereinbarungen mit dem Vermieter insofern Vorsorge treffen, als man sich dort entsprechende Zusagen unterzeichnen lässt.

In den Pachtvertrag sind in der Regel auch Vereinbarungen über die bestehenden Versicherungsverträge, die Erhaltungspflicht sofern sie von den Bestimmungen des ABGB abweichen sollte, wer die Rechtsgeschäftsgebühr zu tragen hat, Gründe für eine vorzeitige Beendigung des Pachtvertrags, sofern er auf bestimmte Zeit abgeschlossen wird und ein allfälliges Vorkaufsrecht zugunsten des Pächters aufzunehmen.

Zweckmäßig ist es, in einem Pachtvertrag auch Bestimmungen aufzunehmen, dass der Verpächter einerseits in Hinblick auf die Erhaltung seiner Leitungsbefugnis, andererseits aber aus steuerlicher Sicht, berechtigt ist, im Apothekenunternehmen mitzuarbeiten, allenfalls sogar gewisse Intermezzi, in denen er wieder selbst leitet, zu vereinbaren. Dies deshalb, weil das Steuerrecht das perfide Konstrukt der Dauerverpachtung kennt und dann, wenn feststeht, dass die Apotheke weder in absehbarer Zeit wirklich veräußert werden sollte bzw der Verpächter sie nicht selbst weiter betreiben würde, angenommen wird, dass die Apotheke hypothetisch verkauft worden ist, obwohl das in Wirklichkeit nicht geschieht und dann von einem hypothetisch erzielbaren Kaufpreis sogenannte Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn (siehe dazu weiter unten) anfällt. In einem Fall, in dem der Apotheker nachweisen konnte, dass er die Apotheke sobald der Enkel die gesetzlichen Voraussetzungen zur Konzessionsübernahme besitzen wird, diesem übertragen würde, hat die Finanzverwaltung allerdings davon abgesehen, so eine Dauerverpachtung anzunehmen.

## **B. Teilweiser oder gänzlicher Verkauf**

### **1. Exkurs Steuerrecht**

Bevor auf die entgeltlichen Formen einer Übertragung (Anteilsabtretung oder Verkauf zur Gänze) eingegangen wird, soll noch ein kurzer Überblick über die dabei zu beachtenden steuerlichen Aspekte gegeben werden. Diesbezüglich verweisen die Autoren jedoch ausdrücklich darauf, dass sich die bei Veräußerung ergebenden steuerlichen Fragen aufgrund des privaten und betrieblichen Umfelds vor allem bei den Verkäufern als äußerst komplex erweisen können und man sich daher selbstverständlich auch der Assistenz seines Steuerberaters versichern soll.

Grundsätzlich ist dazu zu sagen, dass sowohl bei Verkauf von Apothekenunternehmen im Ganzen als auch von Teilen derselben (juristisch: Anteilsabtretung) es zu sogenannten Veräußerungsgewinnen kommt, die der Einkommenssteuer unterliegen bzw wenn die Apotheke bereits in der Rechtsform einer Personengesellschaft des Unternehmensgesetzbuchs betrieben wird und an dieser Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, was langfristig bis zu einer Beteiligungshöhe von 49% zulässig ist, von dieser Körperschaftssteuer zu entrichten ist.

Unter Veräußerungsgewinn ist jener Betrag zu verstehen, um den der vereinbarte Kaufpreis den Wert der realen Unternehmensgegenstände (grosso modo Anlagevermögen und Warenlager) übersteigt. Nachdem Apothekenunternehmen nach wie vor sehr begehrte Kaufgegenstände sind (dazu noch weiter unten), ergibt sich dabei in der Regel eine Bemessungsgrundlage für die Berechnung der zu entrichtenden Steuern in teilweise sehr beträchtlicher Höhe.

Sofern keine Begünstigungsvorschriften gemäß § 24 EStG gegeben sind, ist dieser Veräußerungsgewinn zur Gänze mit dem normalen Einkommenssteuersatz (50% m.o.w.) zu versteuern bzw jedenfalls mit der deutlich niedrigeren Körperschaftssteuer, wenn eine GmbH einen Anteil veräußert.

Der sogenannte begünstigte Steuersatz kann beantragt werden,

- wenn der Steuerpflichtige gestorben ist und dadurch eine Betriebsaufgabe veranlasst wird, die Veräußerung muss vom Erben innerhalb eines Jahres ab Einantwortung erfolgen und die Verkaufshandlungen müssen unmittelbar nach Einantwortung gesetzt werden.

- der Steuerpflichtige wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, wobei dieser Umstand durch ein medizinisches Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen nachzuweisen ist sofern nicht schon eine medizinische Beurteilung des für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträgers vorliegt;
- wenn der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Unter Einstellung der Erwerbstätigkeit ist nach der geltenden Verwaltungspraxis die Aufgabe sämtlicher „aktiver“ Tätigkeiten, aus denen Einkünfte erzielt werden, zu verstehen. Nach den derzeit geltenden Einkommensteuerrichtlinien schadet es angeblich nicht (dies entgegen dem Gesetzestext), wenn etwa eineinhalb bis zwei Jahre nach dem Verkauf wieder Einkommen aus beruflicher Erwerbstätigkeit erzielt wird. Einkünfte aus Beteiligungen und Vermögensveranlagung, Vermietung etc schaden aber nicht.

In diesem Zusammenhang ist auch noch darauf hinzuweisen, dass dann, wenn ein Kommanditist seinen Anteil an einer Apotheke veräußert, das nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs keine Aufgabe der Erwerbstätigkeit mehr darstellt, weil der Kommanditist als solcher nach der Definition des Unternehmensgesetzbuchs nicht unternehmerisch tätig ist und damit auch keine Erwerbstätigkeit aufgeben kann. Diesbezüglich wird dann, wenn der Verkauf von einer Kommanditgesellschaft erfolgen soll, oft überlegt, eine Zeit lang vor dem Verkauf die Rechtsstellung des Kommanditisten in die eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters umzuwandeln, damit auch diesem der begünstigte Steuersatz zukommt. Dabei ist grundsätzlich aber freilich zu bedenken, dass ein Kommanditist für Verbindlichkeiten der Gesellschaft, falls diese nicht bedient werden können, nicht mit seinem eigenen Privatvermögen zur Haftung herangezogen werden kann. Der unbeschränkt haftende Gesellschafter haftet aber auch mit seinem Privatvermögen.

Aus diesen Überlegungen ergibt sich auch, dass die Steuerrechtsfrage anlässlich der Veräußerung eines Teils des Apothekenunternehmens insofern kompliziert ist, als dem verkaufenden Unternehmer nur für den Teil, den er verkauft, wenn die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, der begünstigte Steuersatz zusteht und er, wenn er weiter an der Gesellschaft beteiligt bleiben will, das nur als Kommanditist kann, weil er auch damit eine unternehmerische Erwerbstätigkeit einstellt.

Wenn er in weiterer Folge dann den restlichen Anteil verkauft, so wäre eine entsprechende Überlegung für eine spätere Umwandlung seiner Rechtsstellung wieder in die eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters in Erwägung zu ziehen.

Dieses Problem ergibt sich dann nicht, wenn bereits eine Kapitalgesellschaft vor dem Verkauf Gesellschafterin ist, weil wie schon ausgeführt, der auf sie entfallende Verkaufserlös nur der deutlich geringeren Körperschaftssteuer unterliegt. In weiterer Folge unterliegen jedoch Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen aufgrund der steuerlichen Vorschriften aber doch beim betreffenden Gesellschafter wiederum der Einkommensteuer deutlich unter 50%, nämlich mit insgesamt rund 42% (schon bezahlte Körperschaftssteuer plus Einkommensteuer anlässlich der Entnahme), wobei sich dieser Prozentsatz durch die von der Regierung beabsichtigte Reduzierung des Körperschaftssteuersatzes durchaus noch senken könnte.

Für den Fall, dass man aufgrund seiner Lebensplanung mit einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung als unternehmerisches Vehikel etwas anfangen kann und dort nicht sinnlos Gewinne thesauriert, empfiehlt es sich allenfalls auch, vor dem geplanten Verkauf einen Teil des Unternehmens oder auch wenn schon Anteile bestehen, diese mit einem Sacheinlage- und Einbringungsvertrag unter Inanspruchnahme der Privilegien des Umgründungssteuergesetzes in eine GmbH einzubringen, sodass diese dann eben die auf sie entfallenden Anteile zu dem günstigeren Körperschaftssteuersatz verkaufen kann.

Bei Verkäufen eines gesamten Apothekenunternehmens oder Teilen eines Einzelunternehmens ist vom gesamten Kaufpreis vom Verkäufer auch Umsatzsteuer zu entrichten, die allerdings der Käufer wieder als Vorsteuer geltend machen kann. In der Regel wird die Zahllast des Verkäufers vereinbarungsgemäß mit dem Vorsteuerguthaben des Käufers durch sogenannte Überrechnungsanträge kompensiert.

Bei Veräußerung von bereits bestehenden Anteilen gilt die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 8 lit g UstG.

## 2. Anteilsübertragung und Gesellschaftsgründung mit einem Beteiligungswilligen

a) Für den Fall, dass sich im Kreis der Verwandten konzessionsfähige Rechtsnachfolger finden, ist eine teilweise Übertragung auch im Weg einer Schenkung durchaus sinnvoll und möglich. Bis vor nicht allzu langer Zeit wurde auch sehr häufig das Modell der sogenannten Versorgungsrente zwischen Eltern und Kindern ins Auge gefasst. Das ist aber leider aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts nicht mehr attraktiv, weil zum Unterschied von früher Versorgungsrentenverträge – nicht mehr – als schenkungssteuerfreie Schenkungsverträge beurteilt werden, sondern als zweiseitige Verträge, die der Rechtsgeschäftsgebühr nach dem Gebührengesetz unterliegen und es ist daher von der Höhe des versicherungsmathematischen Deckungskapitals der Rente eine 1%ige Rechtsgeschäftsgebühr zu entrichten. Was sich bei einer entsprechend hohen Bewertung des Unternehmens bzw auch des Anteils als ziemlich teuer erweisen kann. Dies alles, obwohl die Republik Österreich zum Vertragsabschluss auch hier gar nichts beigetragen hat.

Dieses Problem kann man aber dadurch lösen, dass man eben nicht das gesamte Apothekenunternehmen an ein Familienmitglied überträgt, sondern als Gesellschafter in einer mit diesem zu errichtenden Personengesellschaft des Unternehmensgesetzbuches verbleibt, den Gewinnanteil in etwa der Höhe seiner altersbedingten Bedürfnisse regelt und für den Fall des Ablebens eine sogenannte Buchwertklausel als Abfindungsguthaben im Gegensatz zu einer Verkehrswertklausel in den Gesellschaftsvertrag aufnimmt.

Aus steuerlicher Sicht ist dann Vorsicht geboten, wenn sich im Betriebsvermögen auch eine Liegenschaft befindet, da diese steuerlich so behandelt wird als ob sie aus dem Betriebsvermögen zur Gänze oder zum Teil entnommen wird und hierfür Immobilienertragssteuer anfällt. Vorsicht ist auch geboten bei der Überlegung, wie die Beteiligungsverhältnisse und allfällige Gegenleistungen zu gestalten sind. Auch erbrechtliche Überlegungen sind miteinzubeziehen, da sogenannte Vorschenkungen an pflichtteilsberechtigten Erben - auch wenn sie schon vor langer Zeit getätigt worden sind - unter Umständen zur Kürzung von Pflichtteilsansprüchen anderer Erben bzw Pflichtteilsberechtigter führen können. Hier könnte man um späteren Erbrechtsstreitigkeiten vorzubeugen, auch an andere Pflichtteilsberechtigten Schenkungen zu Lebzeiten gegen Abgabe eines Erb- und Pflichtteilsverzichts durchführen.

b) Wenn die Übertragung im Familienkreis nicht möglich ist, kann die teilweise Übertragung an einen Fremden eine Lösung sein (siehe dazu jedoch die grundsätzlichen steuerrechtlichen Überlegungen).

Dabei handelt es sich um die relativ komplexeste Möglichkeit, seinen partiellen Rückzug zu gestalten und es sind dafür folgende Schritte bzw Überlegungen maßgeblich:

- Art der Gesellschaft – Offene Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft

Der Unterschied zwischen diesen beiden Gesellschaftsformen ist der, dass bei einer Offenen Gesellschaft die Gesellschafter, also auch die nicht operativ tätigen, mit ihrem Privatvermögen unbeschränkt und zur Gänze für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften, während Kommanditisten nur bis zur Höhe der getätigten Einlage, also theoretisch mit ihrem Gesellschaftsanteil zur Haftung herangezogen werden, wenn der geschäftsführende Gesellschafter und Konzessionär das Apothekenunternehmen „abwirtschaftet“.

Verträge über die Errichtung und den Betrieb einer öffentlichen Apotheke in der Rechtsform einer Personengesellschaft des Unternehmensrechts sowie deren Änderung sind gemäß § 12 Abs 4 Apothekengesetz der Österreichischen Apothekerkammer zur Genehmigung vorzulegen, die mit Bescheid erfolgt. Die Genehmigung wird dann erteilt, wenn die Verträge dem Inhalt nach § 12 Abs 2 bis 3 Apothekengesetz entsprechen, das heißt, dass der künftige Konzessionär zumindest mit 51% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt, unbeschränkt haftender und allein geschäftsführungs- und vertretungsberechtigter Gesellschafter sein muss.

- Höhe des Abtretungs- bzw Verkaufspreises für den Anteil
- Höhe der einzuräumenden Beteiligung an den aufzunehmenden Gesellschafter
- Regelung der Gewinnbeteiligung aus dem verbleibenden Anteil
- Vorstellungen über die Mitwirkungs- und Mitspracherechte im Rahmen der zu errichtenden Personengesellschaft nach Unternehmensgesetzbuch
- Frage der Beteiligung an Neuanschaffungen und Investitionen – Kommanditisten sind in der Regel nicht verpflichtet, dazu beizutragen, sofern es nicht ausdrücklich vereinbart worden ist, weil sie keine sogenannte „Nachschusspflicht“ aufgrund der gesetzlichen Regelungen über die Kommanditgesellschaft trifft
- Verfügungsmöglichkeit über den verbleibenden Anteil
- Nachfolge- bzw Eintrittsregelungen im Todesfall
- Höhe des Abfindungsguthabens bei Ausscheiden

Zum Kaufpreis:

Kaufpreise werden regelmäßig als bestimmter Prozentsatz des nachhaltigen Jahresumsatzes abzüglich der Hochpreiser (Medikamente, deren Apothekeneinstandspreis mehr als € 200,00 beträgt) ermittelt. Die erzielbaren Ergebnisse hängen stark ab von

- einem allfälligen Investitionsbedarf
- der Umsatzstruktur (Verhältnis Privatumsatz zum Kassenumsatz und „Hochpreisern“)
- Personalstruktur
- einer allenfalls erwarteten Mietzinsanpassung gemäß § 12a MRG
- „Gefahr“ von Neukonzessionen im Einzugsgebiet

Bei Betrieben mit Umsätzen deutlich über der typischen Größe, bei Betrieben mit außergewöhnlich guter Frequenzlage oder besonderem Spezialisierungsgrad (Homöopathie, Chinesische Medizin, Herstellung von Spezialprodukten etc) können die oben genannten Grenzen in Einzelfällen sogar überschritten werden. In umgekehrten Fällen, bei Betrieben mit vergleichsweise geringen Umsätzen, geht die Tendenz in Richtung der unteren Grenze des angegebenen Preisbands. In Einzelfällen kann der Wert auch noch darunter liegen.

Bei Veräußerung bzw. Abtretung von Anteilen wird in der Regel ein Abschlag von 20% plus/minus ausverhandelt.

Dazu käme dann noch der Wert des (anteiligen) Warenlagers sowie die Umsatzsteuer von derzeit 20%.

Bei diesen Anteilsübertragungen sind die mit der Betreuung von Apotheken beauftragten Steuerberater in letzter Zeit dazu übergegangen, vorzuschlagen, dass ein Basispreis in Zahlen festzusetzen ist, der dann um einen sich bei der Berechnung des sogenannten Working Capitals ergebenden Saldo zu berichtigen wäre. Dieses Working Capital setzt sich grosso modo aus den nachstehenden Komponenten zusammen:

- Warenlager
- Forderungen und aktive Rechnungsabgrenzungsposten
- Kassen- und Bankbestände
- Rückstellungen

- Abfertigungsansprüche (alt)
- Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzungsposten.

Sowohl als Verkaufswilliger als auch als Kaufwilliger sollte man sich anhand der vorhandenen Jahresabschlüsse dieses Working Capital vor Vertragsunterzeichnung genau berechnen lassen, da es dabei teilweise zu relativ ausgefallenen Preiskorrekturen kommen kann, je nachdem in welcher wirtschaftlichen Lage sich das Apothekenunternehmen befindet.

Wie findet man einen beteiligungswilligen „Fremdgesellschafter“?

In der Regel führen sowohl die Großhändler als auch die Apotheken betreuenden Rechtsberater Listen von Interessenten und es besteht auf diese Weise die Möglichkeit, einen Partner zu finden. Sollte das auf diesem Weg nicht gelingen, so besteht auch die Möglichkeit der Durchführung eines Feilbietungsverfahrens unter Assistenz eines fachkundigen Beraters (Steuerberater, Rechtsanwalt etc) nach Einschaltung einer Annonce in der Apothekerzeitung und Einholung entsprechender Angebote nach Übermittlung der wirtschaftlichen Unterlagen des Unternehmens an Interessenten.

Zu berücksichtigen ist dabei in jedem Fall aber auch § 12a MRG oder wenn dieser für das bestehende Bestandverhältnis nicht gelten sollte, dass durch entsprechende Verhandlungen mit dem Vermieter die Höhe des voraussichtlich nach der Übertragung zu erwartenden erhöhten Mietzinses zu vereinbaren ist. Diesbezüglich wird auf das oben zum Pachtvertrag Ausgeführte verwiesen, wobei allerdings die fünfjährige „Schonfrist“ für den Konzessionär, der nicht verpachtet, nicht gilt.

Die Berechtigung des Vermieters zur Anhebung des Mietzinses besteht auch dann, wenn Teile eines Einzelunternehmens geschenkt oder veräußert werden und dadurch eine Personengesellschaft nach dem UGB entsteht. Auch bei einem Verkauf eines Unternehmens im Ganzen oder dann, wenn bereits eine Personengesellschaft nach dem UGB besteht, wenn sich die rechtlichen oder wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten auf diese Gesellschaft entscheidend wie etwa durch Veräußerung der Mehrheit der Anteile an der Gesellschaft ändern und zwar auch dann, wenn die entscheidende Änderung nicht auf einmal geschieht. Die Erhöhung ist bis zur ortsüblich angemessenen Miete zulässig, jedoch „unter Berücksichtigung der Art der im Mietgegenstand ausgeübten Geschäftstätigkeit“.

Damit wollte der Gesetzgeber zum Ausdruck bringen, dass damit ein betriebswirtschaftlich für das Unternehmen vertretbarer Mietzins verlangt werden können sollte, auch wenn dieser unter dem ortsüblich angemessenen liegt. Damit soll die Existenz bestimmter infrastrukturell wichtiger Branchen an konkreten Standorten ermöglicht werden. Die Anwendung dieser Bestimmung ist auf typischer Weise ertragsschwache Branchen, die selbst eine vom Gesetzgeber als schützenswert anerkannte soziale Aufgabe in den Versorgungsstrukturen des betreffenden Gebiets erfüllen, beschränkt.

Dazu ist anzunehmen, dass Apotheken aufgrund ihres Versorgungsauftrags für die Allgemeinheit wohl zu diesen Betrieben gehören zumal es sich bei Apotheken auch nicht um Filialen von Handelsketten handelt und nach dem Apothekengesetz auch nicht handeln darf. Der Oberste Gerichtshof hat das jedoch in einem mittlerweile schon sehr lange zurückliegenden Erkenntnis nicht so gesehen. In diesem Verfahren haben die Parteienvertreter der Apotheke mE damals aber sehr ungeschickt argumentiert.

Nach derzeitigem Wissensstand sind zurzeit zwei derartige Verfahren in Wien und eines in der Steiermark anhängig, wobei es zugegebenermaßen nicht so einfach ist, Kriterien für die Festsetzung eines betriebswirtschaftlich tragbaren Mietzinses für eine Apotheke zu formulieren. Anerkannt wurde dieses Privileg durch den Obersten Gerichtshof schon einmal ganz eindeutig für Buchhandlungen, die nicht zu einer Kette gehören, im städtischen Bereich. Darüber hinaus hat er interessanter Weise auch die Auffassung vertreten, dass Damenschuhgeschäfte eine gewisse Versorgungsfunktion haben können. Wenn man diese beiden Entscheidungen in ein Verhältnis zu den Aufgaben von öffentlichen Apotheken setzt, so sollte es doch gelingen, den Obersten Gerichtshof davon zu überzeugen, dass die Versorgung der Bevölkerung mit Medikamenten zur Wiederherstellung und Erhaltung ihrer Gesundheit ein wesentlich schützenswerteres Gut ist als jedenfalls die Versorgung mit Damenschuhen und letztendlich wohl auch mit Büchern.

Zur Höhe des Gewinnanteils:

Derzeit werden in der Pharmazie zwei Modelle angewendet: Die Ermittlung der Gewinnverteilung im Verhältnis der vereinbarten Beteiligungen anhand der durchzuführenden Gewinn- und Verlustrechnung wobei dem Konzessionär und geschäftsführenden Gesellschafter in der Regel vorweg eine Arbeitsvergütung (quasi Gehalt) zugestanden wird, die sich in der Regel am Kollektivvertrag orientiert. Als zweite Variante besteht die Möglichkeit, garantierte Reingewinnanteile mit den nicht mitarbeitenden Gesellschaftern zu vereinbaren, die sich an der Höhe eines vergleichbaren Pachtzinses aliquot orientieren (siehe dazu oben).

Die erste Variante bringt allerdings auch mit sich, dass man mit den Mitgesellschaftern jeweils das Einvernehmen über gewinnmindernde Investitionen, an denen sie beteiligt werden sollen oder müssen, herbeiführen soll, was in der Regel bei der zweiten Variante ausgeschlossen ist.

Zur Höhe der an den aufzunehmenden Gesellschafter einzuräumenden Beteiligung:

Die beschriebene Vorgangsweise unter dem Gesichtspunkt der altersbedingten Reduktion des Arbeitseinsatzes macht natürlich in der Regel dann Sinn, wenn man den neuen Gesellschafter als Konzessionär aufnimmt. Diesem ist dann jedenfalls zu Beginn ein Anteil, der 51% des Vermögens der Gesellschaft entspricht (nach der Apothekengesetznovelle 2024, BGBl I 22/2024), zu übertragen, weiters auch die ausschließliche Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis. Die Beteiligung am gesamten Apothekenunternehmen ist nach dem Verhältnis der Ansprüche des Konzessionsinhabers im Fall seines Ausscheidens aus der Gesellschaft zu den Ansprüchen der übrigen Gesellschafter im Fall ihres Ausscheidens festzustellen. Nach der bis zum Inkrafttreten der Apothekengesetznovelle 2024 geltenden Rechtslage hat es genügt, wenn ein 25%iger Anteil an einen eintrittswilligen Gesellschafter übertragen wird und er berechtigt und verpflichtet ist, diesen Anteil entweder durch Rechtsgeschäft unter Lebenden innerhalb von 10 Jahren oder von Todes wegen – das unbefristet – auf 51% aufzustocken. Bei Gesellschaftsverträgen, die aufgrund der alten Rechtslage abgeschlossen worden sind, tritt die neue Beteiligungsverpflichtung erst beim Wechsel des Konzessionärs ein.

In der Praxis ist es dann aber leider so, dass nicht wenige Berater mangels entsprechender Lesefähigkeit die Formulierung des Gesetzes für die Aufstockungsverpflichtung auf 51% nicht als echte Alternative (**entweder** durch Rechtsgeschäft von Todeswegen **oder** durch Rechtsgeschäft unter Lebenden innerhalb von 10 Jahren) richtig interpretiert haben und vielfach die Übertragungsverpflichtungen ohne, dass dies notwendig gewesen wäre, innerhalb von 10 Jahren vertraglich vereinbaren haben lassen, obwohl eben alternativ – und das gedeckt durch den Einführungserlass des Gesundheitsministeriums zur Apothekengesetznovelle aus dem Jahr 1985 - die Aufstockungsverpflichtung bzw die Berechtigung auch auf den Tod eines oder mehrerer Mitgesellschafter abgestellt werden hätte können.

Die entgeltliche teilweise Übertragung sollte jedoch gut überlegt werden, da sie einkommensteuerrechtlich Nachteile mit sich bringt, weil man dafür den sogenannten begünstigten Steuersatz vom sogenannten Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Einkommensteuergesetz nicht in Anspruch nehmen kann. Der begünstigte Steuersatz gemäß § 24 EStG beträgt die Hälfte des „Normalsteuersatzes“ vom sogenannten Veräußerungsgewinn.

### **3. Verkauf des gesamten Unternehmens**

Diesbezüglich entfallen natürlich die komplexeren Überlegungen zur Anteilsabtretung zum überwiegenden Teil und reduzieren sich darauf, einen Käufer und einen angemessenen Kaufpreis zu finden, weiters auch auf die mietrechtliche Frage.

Im Zuge der Abwicklung ist für die Kaufpreisgestaltung wesentlich, ob der Verkäufer bzw das Unternehmen verschuldet ist. Dann müsste man was die Kaufpreiszahlung betrifft einen sogenannten Treuhänder suchen (in der Regel machen das ohnehin die Vertragserrichter), der von einem bei ihm zu hinterlegenden Kaufpreis die Verbindlichkeiten des Verkäufers abdeckt. Dies deshalb, weil der Käufer nach den zivilrechtlichen und unternehmensrechtlichen Normen den Gläubigern gegenüber für die Erfüllung der Verbindlichkeiten des Verkäufers haftet und man aber mit der Übernahme einer Treuhandenschaft dieses Risiko für den Käufer abwenden kann. Die entsprechende Treuhandabwicklung erfolgt nach den Bestimmungen der diversen Berufsordnungen unter Aufsicht der regionalen Rechtsanwaltskammern, bei denen die Übernahme der Treuhandenschaft und die daraus Begünstigten (Verkäufer und Gläubiger) eingemeldet werden müssen und in weiterer Folge dann nur Zahlungen an die Gemeldeten von den entsprechenden Kammern bei den Banken freigegeben werden.

In unserer mittlerweile sehr datenschutzbewussten Welt sei hier auch noch darauf hingewiesen, dass öffentliche Apotheken in der Regel über eine hohe Anzahl von Kundendaten verfügen, deren Verwaltung und Verwendung durch die einschlägigen Datenschutznormen grundsätzlich streng geregelt sind. Manche Kunden könnten daher der Meinung sein, dass dann, wenn mit ihnen aufgrund ihrer in der Apotheke registrierten Daten, von einem Käufer der Apotheke Kontakt aufgenommen wird, ein Verstoß gegen die Datenschutzgrundverordnung iV und das Telekommunikationsgesetz vorliegen könnte. Dazu hat das Bundesverwaltungsgericht allerdings erst kürzlich (31.10.2022, W176 2245794-1) entschieden, dass die Verwendung von in einem gekauften Unternehmen gespeicherten Daten durch den Erwerber nicht rechtswidrig ist und hat damit eine anders lautende Entscheidung der Datenschutzkommission mit diesem Erkenntnis aufgehoben.

Für den Fall, dass man ein Apothekenunternehmen nach dem Ableben des Eigentümers verkaufen muss, so ist es zulässig, das Apothekenunternehmen für die Dauer der Verlassenschaft gemäß § 15 Abs 5 ApG auf Grundlage der dem Verstorbenen erteilten Konzession als Verlassenschaftsfortbetrieb fort zu betreiben. Wesentlich ist in diesem Fall allerdings, dass die Konzession noch vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens an einen Käufer übertragen wird, da die Rechtswirksamkeit der Konzession für den Fall, dass sie nicht übertragen worden sein sollte, mit Rechtskraft des sogenannten Einantwortungsbeschlusses (= Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens) ipso iure erlischt.

Für den Fall, dass Deszendentenfortbetriebsrechte von einer Witwe/einem Witwer oder von hierzu berechtigten Kindern in Anspruch genommen werden sollten, steht die Apothekerkammer auf dem Standpunkt, dass das Betriebsrecht nicht während der aufrechten Dauer des Verlassenschaftsverfahrens auf die Berechtigten mittels eines eigenen Akts übertragen werden muss, sondern diese Rechte unter der Voraussetzung, dass sie Erben oder Legatäre des verstorbenen Konzessionärs sind, ipso iure auf diese übergehen. Der Ordnung halber empfiehlt es sich aber, dennoch eine entsprechende Anzeige an die Apothekerkammer über die Inanspruchnahme der Fortbetriebsrechte im Lauf des Verlassenschaftsverfahrens zu erstatten.

In den vorstehend beschriebenen Fällen ist in der Regel mit einigen Wochen für die Abhaltung der Gespräche zu rechnen und nach Abschluss von Verträgen mit einer etwa 6-wöchigen Bearbeitungsdauer bei der Österreichischen Apothekerkammer. Ist eine Gesellschaft Verkäuferin und einer der Gesellschafter möglicherweise pflegebefohlen (steht unter Erwachsenenvertretung) ist vor der Einholung der Genehmigung der Verträge durch die Österreichische Apothekerkammer auch noch die Einholung des Pflugschaftsgerichtes, das den Inhalt der Verträge zugunsten des Vertretenen (= Pflegebefohlenen) zu überprüfen hat. Nachdem für diese Genehmigungen „einfache“ Bezirksgerichte, in deren Sprengel der Pflegebefohlene seinen Wohnsitz hat, zuständig sind, ist es oft so, dass die dort tätigen Richter von den apotheken- und unternehmensrechtlichen Problemen, die sich bei derartigen Transaktionen ergeben können, wenig Ahnung haben und damit auch mehrere Wochen bis zur Genehmigung vergehen könnten, die wiederum Voraussetzung für die Genehmigung durch die Österreichische Apothekerkammer ist.

Die Conclusio ist also: Freuen Sie sich auf Ihren Ruhestand oder „Teilruhestand“, aber bereiten Sie ihn sorgfältig vor!