

## **Hinweise zum Ablöseverfahren nach dem Landwirtschafts- Altschuldengesetz (LwAltschG)**

### **I. Einhaltung der Antragsfrist**

Nach § 8 Abs. 1 LwAltschG kann eine Ablösung der Altkreditverbindlichkeiten nur erfolgen, wenn innerhalb von neun Monaten nach Inkrafttreten der LwAltschV ein Antrag bei der zuständigen Gläubigerbank gestellt wird. Diese Frist endet am 31.08.2005. Wenn ein Antragsteller die gemäß § 8 Abs. 2 LwAltschG obligatorischen Unterlagen ausnahmsweise aus darzulegenden zwingenden Gründen nicht vollständig innerhalb der Antragsfrist vorlegen kann, können die Gläubigerbanken eine den dargelegten Hinderungsgründen angemessene Nachfrist gewähren. Inhaltlich muss ein fristwahrender Antrag mindestens die rechtsverbindliche Bekundung des Ablösewillens des Hauptschuldners und ggf. der gemäß § 1 Abs. 2 LwAltschG einbezogenen Unternehmen sowie das genau bezifferte, angemessene Ablöseangebot enthalten. Nach erfolglosem Ablauf dieser Nachfrist gilt der gesamte Antrag als nicht fristgerecht gestellt. Dasselbe gilt für Fristen, die den Antragstellern u. U. im Verlauf des späteren Verfahrens gemäß § 9 Abs. 2 LwAltschG gesetzt werden.

### **II. Ermittlung der Bemessungsgrundlage**

#### **1. Gewinnbegriff (§ 2 Abs. 1 LwAltschG)**

Ausgangspunkt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist der nach den einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Gewinn. Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG). Der Unterschied zwischen den Betriebseinnahmen und den Betriebsausgaben ist nur bei Steuerpflichtigen als Gewinn anzusetzen, die nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen (sog. Einnahmen-Überschuss-Rechnung, § 4 Abs. 3 EStG). Um solche Steuerpflichtigen handelt es sich im Rahmen des LwAltschG regelmäßig nicht.

Weder die Einkommensteuer eines Einzelunternehmers oder eines Gesellschafters einer Personengesellschaft, noch - entsprechend - die Körperschaftsteuer einer Kapitalgesellschaft sind Betriebsausgaben (§ 12 Nr. 3 EStG, § 10 Nr. 2 KStG). Sie haben also - anders als die Gewerbesteuer - den nach den einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Gewinn nicht gemindert und müssen folglich nicht wieder hinzugerechnet werden.

## **2. Sonderposten mit Rücklageanteil**

Die Bildung von Sonderposten mit Rücklageanteil mindert den steuerlichen Gewinn und damit auch die Bemessungsgrundlage für die Zahlungen nach der Rangrücktrittsvereinbarung. Umgekehrt ist dann auch die Auflösung der Sonderposten mit Rücklagenanteil ertragswirksam als außerordentlicher Gewinn zu berücksichtigen. Es handelt sich hierbei nicht um einen gesondert zu behandelnden Einmaleffekt, soweit die Auflösung des Sonderpostens über den Abschreibungszeitraum verteilt wird.

## **3. Stille Reserven bei immateriellen Wirtschaftsgütern und Tierbeständen**

Die Hinzurechnungsvorschriften in § 2 Abs. 4 Landwirtschafts-Altschulden-gesetz finden nur Anwendung auf zu bilanzierende immaterielle Wirtschaftsgüter.

## **4. Kürzung der Bemessungsgrundlage bei Personengesellschaften**

§ 2 Abs. 5 LwAltschG lässt bei Personengesellschaften eine Kürzung der Bemessungsgrundlage um Vergütungen an Mitunternehmer zu, die nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die Einkünfte nicht mindern dürfen. Dies wird eingeschränkt durch den Zusatz „soweit sie als angemessen anzusehen sind“.

§ 1 der LwAltschV präzisiert dies: Bei Vergütungen für die Tätigkeit gilt eine Nichtaufgriffsgrenze von 40.000 EUR p.a.. Höhere Vergütungen können als angemessen gelten, wenn die Gewinnsituation dies rechtfertigt. Bei Darlehen dürfen höchstens marktübliche Zinsen angesetzt werden. In Zweifelsfragen erfolgt eine Anlehnung an die im Steuerrecht geltenden Grundsätze.

## **5. Bilanzierung des Feldinventars**

Bzgl. der Bilanzierung des Feldinventars und der stehenden Ernte gibt es für die Land- und Forstwirte ein Ansatzwahlrecht:

Bei Betrieben mit jährlicher Fruchtfolge kann für das Feldinventar und die stehende Ernte (Abschn. 131 Abs. 2 EStR) sowie für selbst gewonnene, nicht zum Verkauf bestimmte Vorräte (z.B. Heu, Stroh, Silofutter, Trockenfutter, Dünger) auf eine Bestandsaufnahme und Bewertung verzichtet werden. Diese Wirtschaftsgüter brauchen auch in der für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG maßgebenden Bilanz nicht erfasst zu werden.

Hat ein Betrieb auf die Bilanzierung des Feldinventars und ggf. der stehenden Ernte zulässigerweise verzichtet, ist dieser Verzicht im Rahmen des Ablöseantrags beizubehalten. Ist der Landwirt allerdings nach einem Verzicht auf die Bewertung zu einer Aktivierung des Feldinventars und der stehenden Ernte übergegangen, ist er hieran auf Grund der Bewertungsstetigkeit (§ 252 HGB) auch für die Zukunft gebunden (R 131 Abs. 2 Satz 4 EStR).

Eine Veränderung der bisherigen Bilanzierung in dem für das Ablöseverfahren relevanten Zeitraum – auch wenn sie steuerrechtlich zulässig ist – wird für die Anwendung des LwAltschG nicht anerkannt.

## **6. Hinzurechnung überhöhter Pachtaufwendungen**

Da die Bemessungsgrundlage für den Ablösebetrag von der Steuerbilanz ausgeht und verdeckte Gewinnausschüttungen steuerlich nicht zulässig sind, sind alle verdeckten Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen. Das Vorgehen im Fall überhöhter Pachten wird in § 2 Abs. 2 LwAltschG im Hinblick auf die hierbei gelegentlich auftretenden Nachweisprobleme explizit vorgegeben. Eine Berücksichtigung erfolgt, wenn Grundstückseigentümer kapitalmäßig mit mehr als 5 % mittelbar oder unmittelbar am Kreditnehmer beteiligt sind.

## **7. Berücksichtigung von Gewinnanteilen atypischer stiller Gesellschafter**

Ein atypischer stiller Gesellschafter, der über die Vermögenseinlage hinaus maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung hat oder an den realisierten stillen Reserven beteiligt ist, ist als Mitunternehmer des landwirtschaftlichen Unternehmens im Sinne des Einkommensteuergesetzes anzusehen. Der dem atypischen stillen Gesellschafter zufließende Gewinnanteil gilt steuerlich also als Gewinnausschüttung des Unternehmens. Dieser steuerliche Grundgedanke ist auch auf das Landwirtschafts-Altschuldengesetz zu übertragen, so dass die Gewinnanteile des atypischen stillen Gesellschafters in die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung des Ablösebetrages einfließen.

## **8. Ansatz des niedrigeren Teilwertes**

Nach § 6 EStG können Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen bewertet werden. Der Ansatz des niedrigeren Teilwertes nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG bleibt gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 LwAltschG bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage unberücksichtigt. Dabei handelt es sich um eine Regelung zur Berechnung der Höhe der Bemessungsgrundlage für die Zahlung auf landwirtschaftliche Altschulden. Das LwAltschG greift nicht in bestehende handels- und steuerrechtliche Regelungen ein.

## **9. Berücksichtigung linearer Abschreibungen**

Die Verordnung zur Durchführung des LwAltschG (LwAltschV) bestimmt in § 2 Abs. 3 Satz 5, dass für die lineare AfA vom Restbuchwert zu Beginn des Prognosezeitraumes auszugehen ist. Das Gesetz sieht eine Hinzurechnung in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen der vorgenommenen AfA und der linearen AfA vor.

Bei degressiver AfA können die fallenden AfA-Beträge im Laufe der Abschreibungsdauer im Jahresabschluss niedriger werden, als die lineare AfA in der Ergänzungsrechnung. Demzufolge ist in der Ergänzungsrechnung eine Kürzung der Bemessungsgrundlage vorzunehmen, wenn das Unternehmen nicht auch in der Steuerbilanz von der degressiven zur linearen Abschreibung übergeht und es sonst nicht zu einer Vollabschreibung im Nutzungszeitraum kommen würde. Die im Antragsformular hinterlegten Rechenformeln lassen die Eingabe eines negativen Wertes zu.

### **III. Ermittlung des Barwertes/Ablösebetrages**

#### **1. Anwendung von § 2 Abs. 2 LwAltschG bei der Ermittlung des Barwertes der zukünftigen Zahlungen aus Gewinn**

Es ist zu unterscheiden zwischen den Vorschriften zur Ermittlung des Barwertes der zukünftigen Zahlungen aus Gewinn und den Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die gemäß § 4 Abs. 2 LwAltschV erstmalig für das Geschäftsjahr, das im Jahr 2006 endet, für die Berechnung des Barwertes herangezogen wird.

Diese Bemessungsgrundlage ergibt sich als ungewichteter Durchschnitt der aus § 2 des LwAltschG jeweils resultierenden Bemessungsgrundlage des Prognosezeitraumes. Der Prognosezeitraum ist in § 2 Abs. 3 Satz 1 LwAltschV definiert und umfasst das Geschäftsjahr, das im Jahr 2004 beginnt, und die darauf folgenden vier Geschäftsjahre.

#### **2. Berücksichtigung besonders gravierender Auswirkungen der Agrarreform**

§ 4 Abs. 4 LwAltschG stellt auf die Zahlungsansprüche nach § 6 Abs. 1 Betriebsprämienengesetz ab und sieht damit Abschläge für Modulation, Finanzdisziplin und nationale Reserve nicht vor.

Als Zahlungsansprüche des Jahres 2006 sind die bis 15.05.2006 anzumeldenden Beihilfen unabhängig von der handels- und steuerrechtlichen Verbuchung ohne die oben genannten Abschläge anzugeben.

Als Zahlungsansprüche 2013 gelten die in § 4 Absatz 4 Satz 6 LwAltschV genannten kalkulatorischen Beträge.

Beträgt die Differenz 2006 zu 2013 mindestens 10.000 EUR und mehr als 75 EUR/ha, so wird die Bemessungsgrundlage ab dem Geschäftsjahr, das in 2012 endet, um den halben Differenzbetrag verringert oder erhöht. Diese Verringerung oder Erhöhung darf jedoch nicht mehr als die Hälfte der durchschnittlichen Bemessungsgrundlage des Prognosezeitraumes betragen.

### **3. Ersparte Wirtschaftsprüferkosten bei GmbH & Co.KG im Falle des Mindestablösebetrages**

Im Falle der Mindestablösung haben landwirtschaftliche Unternehmen die Möglichkeit, die gesamten Altschulden mit einem meist geringen prozentualen Betrag abzulösen. Der Gesetzgeber hat sich bewusst dafür entschieden, den Mindestablösebetrag nicht zu niedrig anzusetzen und die ersparten Wirtschaftsprüferkosten nach der Zahl der in die Rangrücktrittsvereinbarung einbezogenen Unternehmen zu bemessen. An diesen Maßstab müssen sich alle gewählten gesellschaftsrechtlichen Konstruktionen halten, auch die Rechtsform der GmbH & Co. KG. Als Ersparnis zählen daher bei der GmbH & Co. KG die ersparten Prüferkosten für die Komplementär-GmbH und die Kommanditgesellschaft, sofern die Komplementär-GmbH in die Rangrücktrittsvereinbarung einbezogen wurde. Ob dies tatsächlich der Fall ist, ist im Einzelfall zu prüfen.

### **4. Verkehrswertermittlung für nicht betriebsnotwendige Immobilien**

Die Verkehrswertermittlung sollte nach der üblichen Verfahrensweise, die in § 194 des Baugesetzbuches geregelt ist, erfolgen. Ergänzend sind die Wertermittlungsverordnung – WertV – sowie die Wertermittlungsrichtlinie 2002 – WertR 2002 – heranzuziehen. In der WertR sind Verfahrensweisen detailliert geregelt. In welcher Form die drei Verfahren (Ertragswert, Vergleichswert, Sachwert) zur Ermittlung des Verkehrswertes herangezogen werden, ist jeweils vom Einzelfall abhängig. Von einer „Vorrangigkeit“ des Ertragswertes ist nicht auszugehen.

Grundsätzlich bilden Grund und Boden eine Einheit und sind zusammen zu bewerten. Auch wenn Besonderheiten vorliegen (Erbaurechte, Vorliegen von Gebäudegrundbuchblättern u. ä.), sollte ein einziger Wert für Grund und Boden bzw. die Rechte daran und die aufstehenden Gebäude angegeben werden.

Unter Umständen kann es Abgrenzungsprobleme geben, z.B. wenn ein Stallgebäude auf einem größeren Flurstück steht, das auch landwirtschaftlich genutzt wird. In diesem Fall ist eine Funktionsfläche zu ermitteln, die für das Gebäude und dessen Bewirtschaftung erforderlich ist. In Zweifelsfällen sollte das Objekt im Antrag dargestellt werden. Ist der Antragsteller der Auffassung, es sei nicht in die Berechnungen einzubeziehen, sollte dies dann gesondert erläutert werden.

#### **IV. Bilanzielle und steuerliche Folgewirkungen**

Die bilanzielle und steuerliche Behandlung der Altkreditverbindlichkeiten ist im BMF-Schreiben vom 1. Juli 1997 – IV B 2 – S 1901 – 46/97 (DStR 1997, 1574) dargelegt. Danach gilt Folgendes:

1. Soweit die Altkreditverbindlichkeiten nur aus künftigen Jahresüberschüssen oder aus Liquidationsüberschüssen zu tilgen sind, dürfen die landwirtschaftlichen Unternehmen sie nicht als Verbindlichkeit ansetzen, da das vorhandene Vermögen nicht belastet wird. Diese Verbindlichkeit ist insoweit in eine Rücklage nach § 27 DMBilG einzustellen. Soweit die Altkreditverbindlichkeiten aus den Erlösen aus der Veräußerung nicht betriebsnotwendigen Anlagevermögens zu bedienen sind, sind sie als Verbindlichkeit in Höhe der voraussichtlichen Abführungsverpflichtung anzusetzen.
2. Der Ansatz der Zinsen für die Altkreditverbindlichkeiten, die vom Rangrücktritt mit Besserungsscheinvereinbarung erfasst sind, richtet sich nach der bilanziellen Behandlung der Hauptschuld. Danach darf eine Zinsverbindlichkeit nicht angesetzt werden, soweit die Altkreditverbindlichkeit nur aus zukünftigen Gewinnen oder Liquidationsüberschüssen getilgt wird (und in die Rücklage nach § 27 DMBilG eingestellt wurde). Soweit die Altkreditverbindlichkeit aus dem Erlös aus der Veräußerung nicht betriebsnotwendiger Anlagegüter zu bedienen ist, richtet sich der Ansatz der Zinsverbindlichkeit danach, ob der voraussichtliche Veräußerungserlös auch zur Bedienung der Zinsen zu verwenden ist. Soweit der Veräußerungserlös nicht ausreicht und die Zinsen nur aus künftigen Gewinn und Liquidationsüberschüssen gezahlt werden können, dürfen sie nicht als Verbindlichkeit angesetzt werden.
3. Soweit betroffene Altkreditverbindlichkeiten erst aus künftigen Jahresüberschüssen oder aus einem Liquiditätsüberschuss zu bedienen sind, sind die spätere Einbuchung dieser Verbindlichkeiten und die Tilgungszahlungen gewinnmindernd zu berücksichtigen.
4. Unternehmen, die nicht die Möglichkeit hatten, die Altkreditverbindlichkeiten nach den o. g. Regelungen auszubuchen und in eine Rücklage nach § 27 DMBilG einzustellen, oder die von dieser Möglichkeit nicht wussten oder sie bewusst nicht genutzt haben, können nicht nachträglich so gestellt werden, als hätten sie von der Regelung Gebrauch gemacht. Die Nichtanwendung der Regelungen des DMBilG ist nicht nur mit Nachteilen verbunden. So haben diese Unternehmen steuerliche Vorteile z. B. aus den Abschreibungen auf höhere Aktivwerte und dem Vollabzug der darauf angefallenen Zinsen gezogen und damit ihre Steuerlast gesenkt.

Sollte sich durch die Anwendung des Landwirtschafts-Altschuldengesetzes bei betroffenen Unternehmen ein außerordentlicher Ertrag ergeben, besteht die Möglichkeit, bei dem jeweils zuständigen Finanzamt einen Antrag auf eine persönliche Billigkeitsmaßnahme in der Form einer Stundung oder eines Erlasses der darauf anfallenden Steuern oder eines Teils davon zu stellen.

5. Zu den Personengesellschaften ist festzuhalten, dass diesen Unternehmen die Möglichkeiten des § 16 Abs. 3 DMBilG genauso offen stehen wie den juristischen Personen. Besonderheiten ergeben sich allerdings für den Fall des Ausscheidens von Gesellschaftern:

Scheidet ein Kommanditist gegen Abfindung unter dem Buchwert seines steuerlichen Kapitalkontos aus einer KG aus oder veräußert er seinen Mitunternehmeranteil zu einem unter dem Buchwert seines steuerlichen Kapitalkontos liegenden Veräußerungspreis, so sind bei den verbleibenden Gesellschaftern bzw. dem Erwerber die nicht in Geld bestehenden Aktiva grundsätzlich abzustocken. In den Fällen, in denen zum steuerlichen Kapitalkonto Rücklagen nach § 27 DMBilG gehören, die einer Ausschüttung nicht zugänglich sind und die deshalb bei der Bemessung der Abfindung/des Kaufpreises mindernd berücksichtigt wurden, ist nach dem zwischen Bund und Ländern abgestimmten Erlass des Sächsischen Staatsministeriums der Finanzen vom 3. Mai 2001, 32-S 2151-6/11-12278, die Abstockung der Aktiva auf deren Teilwerte begrenzt. Ein ggf. verbleibender Differenzbetrag ist in einen passiven Ausgleichsposten der verbliebenen Gesellschafter/des Erwerbers einzustellen. Beruhen die Rücklagen nach § 27 DMBilG auf nicht auszuweisenden Altkreditverbindlichkeiten mit Rangrücktritt, ist der passive Ausgleichsposten bei Tilgung der Altkreditverbindlichkeiten entsprechend aufzulösen.

Die Tilgung der Altkreditverbindlichkeiten wird aufwandswirksam gebucht. Die in diesem Zusammenhang vorzunehmende erfolgswirksame Auflösung des passiven Ausgleichspostens führt insoweit bei den Gesellschaftern, die in der Vergangenheit Mitunternehmeranteile unter deren steuerlichem Kapitalkonto erworben haben, lediglich zur Neutralisierung dieses Aufwands. Eine steuerliche Belastung entsteht hier nicht. Löst die Gesellschaft ihre Altkreditverbindlichkeiten nach § 7 LwAltschG ab und liegt der Ablösebetrag unter dem in eine Rücklage nach § 27 DMBilG eingestellten Betrag für Altkreditverbindlichkeiten mit Rangrücktritt, ist bei den „Altgesellschaftern“, soweit es deren ursprüngliche Mitunternehmeranteile betrifft, ein Aufwand zu buchen, der zu einer Minderung der Einkommensteuer führt. Bei Gesellschaftern, die in der Vergangenheit Mitunternehmeranteile unter deren steuerlichem Kapitalkonto erworben haben, führt dies – unabhängig von der Höhe des passiven Ausgleichspostens und der Höhe des Ablösebetrages nach § 7 LwAltschG – unter Umständen zu einem den Aufwand übersteigenden Ertrag. Dies erscheint jedoch geboten und auch gerechtfertigt. Wirtschaftlich betrachtet, haben die bei der Gesellschaft verbliebenen Altkreditverbindlichkeiten, die nunmehr aber durch die Möglichkeit der Ablösung nach § 7 LwAltschG ggf. in einer geringeren als ursprünglich angenommenen Höhe zu tilgen sind,

die Höhe der Abfindung/des Kaufpreises für den/die ausgeschiedenen Gesellschafter beeinflusst.

Sollte die steuerliche Belastung in Einzelfällen ausnahmsweise zu einer unbilligen Härte führen, steht es dem Betroffenen frei, unter Darlegung seiner persönlichen Verhältnisse beim zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Stundung oder Erlass zu stellen.