

**D**ie Bearbeitung der Anträge auf Ablösung landwirtschaftlicher Altschulden schreitet voran.

In einigen Fällen haben landwirtschaftliche Unternehmen bei der bearbeitenden BAG den Antrag gestellt, anstelle des durch das Landwirtschafts-Altschuldengesetz vorgegebenen Verfahrens eine Veräußerung der landwirtschaftlichen Altschulden an einen Dritten vorzunehmen. Ziel dieser Überlegungen war es, die Altschulden entsprechend gesetzlicher Vorgaben ablösen zu können und die vielfach diskutierten und im Folgenden ebenfalls nochmals zu problematisierenden steuerlichen Folgen in die Zukunft zu verschieben.

Die BAG lehnt diese Ansinnen mit der Begründung ab, die steuerlichen Hindernisse seien inzwischen beseitigt.

Diese Beseitigung ist so nicht zu erkennen. Soweit die BAG auf die Billigkeitsmaßnahmen gemäß BMF-Schreiben vom 17. 8. 2006 und diversen folgenden Ländererlassen fokussiert, sei im Folgenden die Problematik nochmals dargestellt.

## **1. Grundsatz**

Die Ablösung der Altverbindlichkeit nach § 7 LwAltschG beinhaltet einen Verzicht oder Teilverzicht seitens der Gläubigerbank (sowohl für Verbindlichkeiten als auch für betroffene Zinsen). Dieser Verzicht ist grundsätzlich erfolgsneutral, da er steuerlich nur das Eigenkapital der Gesellschaft berührt. Die Zahlung des Ablösebetrages führt zu einem Aufwand bei der Gesellschaft, da auf Grund des Eigenkapitalcharakters keine erfolgsneutrale Darlehensstilgung vorliegt.

Für Kapitalgesellschaften (z. B. GmbH, AG) ergeben sich keine weiteren Folgen. Die mit der Entschuldung verbundene Erhöhung des Wertes des Anteils an einer juristischen Person wird erst mit Veräußerung des Anteils oder Liquidation der juristischen Person für den Gesellschafter ertrags- und somit steuerwirksam.

Bei Personengesellschaften (z. B. GmbH & Co. KG) ergeben sich dagegen gravierende steuerliche Konsequenzen. Zum Zeitpunkt der Ablösung der Altkreditverbindlichkeit ist auch der passive Ausgleichsposten er-

# Unverändert problematische Folgen bei der Ablösung landwirtschaftlicher Altschulden durch Personengesellschaften

tragswirksam aufzulösen, der z. B. aus der Abfindung ausgeschiedener Gesellschafter unter dem Buchwert ihres Kapitalkontos resultiert (da der Eigenkapitalanteil aus Altschulden in der Regel nicht berücksichtigt werden konnte). Hierdurch wird der Aufwand regelmäßig überkompensiert, was bei den einzelnen Gesellschaftern zur Realisierung teilweise recht hoher steuerlicher Gewinne führt.

## 2. Auswirkungen des BMF-Schreibens vom 17. 8. 2006

Im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 17. 8. 2006 wird nochmals bekräftigt, das an der Auffassung, das die passiven Ausgleichsposten bei Tilgung oder Ablösung der Altschulden vollständig aufzulösen sind, festgehalten wird.

Zwei Möglichkeiten werden den Steuerpflichtigen aufgezeigt:

### 2.1. Billigkeitsmaßnahmen aus persönlichen Gründen

Die Finanzbehörde (hier: Schreiben des Finanzministeriums Mecklenburg-Vorpommern vom 26. 9. 2006) stellt fest, dass Maßnahmen aus Gründen sachlicher Unbilligkeit nicht zu gewähren sind, da diese regelmäßig nicht vorliegt. Der durch die Ablösung der Altkreditverbindlichkeiten erzielte Erwerbsgewinn würde entsprechend der Ausführungen auch tatsächlich realisiert, da die Gesellschaft von den Altkreditverbindlichkeiten befreit wurde.

Diese Aussage ist zwar grundsätzlich mit dem Wesen der Personengesellschaft begründbar; ihr ist aber unseres Erachtens im vorliegenden Fall gerade nicht zu folgen, da eine (ertrags- und liquiditäts-) wirksame

Realisierung des potentiellen Vorteils erst bei Aufgabe der Beteiligung entsteht.

Eine Billigkeitsmaßnahme wäre demnach allenfalls auf Grund persönlicher Umstände möglich. Dies ist unabhängig von Ländererlassen in jedem Fall gegeben und erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen.

Das BMF fokussiert ausschließlich auf Stundungsmaßnahmen unter Darlegung der persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschafter. Das FinMin M/V führt gleichzeitig aus, dass ein vollständiger oder teilweiser Erlass nur in ganz besonderen Ausnahmefällen möglich ist, da den Gesellschaften die Möglichkeit einer weiteren anderen Maßnahme, die der Buchwertabstockung, gegeben wird.

### 2.2. Abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 Abs. 2 AO

Statt der in der Regel ins Leere laufenden persönlichen Billigkeitsregel zu 2.1. kann eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 Satz 2 AO erfolgen.

Die Finanzbehörden haben hier das Instrument der Buchwertabstockung und Einstellung eines neuerlichen passiven Ausgleichspostens gewählt. Die gebildeten Ausgleichsposten werden zunächst lediglich in Höhe des als Aufwand zu buchenden Ablösebetrages ertragswirksam aufgelöst. Insofern eliminiert sich die Aufwandsposition aus der Zahlung des Ablösebetrages komplett. Höchstens bis zur Höhe des dann noch verbleibenden Ausgleichspostens sind in der Steuerbilanz des Jahres der Altschuldenablösung die Buchwerte der bilanzierten Wirtschaftsgüter abzustocken.

Sind die vorhandenen Ausgleichsposten höher als die möglichen Abstockungen, so sind sie insoweit fortzuführen und mit künftigen Verlusten zu verrechnen und spätestens bei der Beendigung der Beteiligung gewinnerhöhend aufzulösen.

Bei dieser Lösung wären die Folgen der ertragswirksamen Auflösung des Ausgleichspostens zwar vollständig aufgefangen, jedoch stehen der Gesellschaft in den Folgejahren nur geminderte Abschreibungspotentiale zur Verfügung. Ferner werden künftige Verluste gemindert.

Problematisch ist, dass diese – nahezu einzige – Billigkeitsmaßnahme nur einheitlich für das Unternehmen und für alle Gesellschafter in Anspruch genommen werden

kann. Hierzu haben alle Feststellungsbeteiligten mit der Abgabe der Feststellungserklärung die erforderliche Zustimmung zu erklären. Mehrheitsbeschlüsse genügen demnach nicht.

Die Zustimmung aller Gesellschafter kann nicht in jedem Fall vorausgesetzt werden, da erstens jeder Gesellschafter über unterschiedliche persönliche steuerliche Verhältnisse verfügt und zweitens die Gesellschafter in der Regel ältere Personen sind, die unter Umständen zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung nicht verfügbar sind und bei denen Erbfälle unkalkulierbare Risiken bergen.

Neben der Liquiditätsbelastung wirkt diese Billigkeitsregel insoweit in die Zukunft, als dass zukünftige Abschreibungen nahezu ausgeschlossen sind – die Amortisation der Wirtschaftsgüter ist nicht mehr gewährleistet. Investitionen sind ausschließlich aus versteuerten Erträgen möglich, klare Wettbewerbsnachteile wären die Folge.

Und abschließend stellt diese Billigkeitsmaßnahme in jedem Fall nur eine Steuerstundung dar, die Ertragswirksamkeit tritt in jedem Fall in voller Höhe des Auflösungsbetrages (ggf. zeitlich gestreckt durch das fehlende Abschreibungsvolumen) ein. Insbesondere bei Nachfolgeplanungen und Betriebsübergängen ist zu berücksichtigen, dass der Austritt aus der Gesellschaft sowie die Liquidation zu ungewünschten Ertragsteuerfolgen führen kann.

Der Vorschlag als Überlegung einiger Unternehmen, die Altschulden durch Dritte abkaufen und ablösen zu lassen, scheint insoweit eine denkbare Möglichkeit zu sein, als dass die Altschuldengesellschaften die notwendigen Entscheidungen mit Mehrheiten treffen können und die Gesellschaften mit unveränderten Abschreibungspotential versehen sind. Es bleibt zu beachten, dass die steuerliche Anerkennung dieses Vorganges und letztlich die Höhe und der Zeitpunkt des Ertragszuflusses bei den Gesellschaftern von den Geschäftsverhältnissen und Vertragsbeziehungen mit dem Dritten abhängen. Dies bedarf einer individuellen Einschätzung und Beratung.

### Kritische Situation bei der Altschuldenablösung

Die Ablösung der Altschulden aus DDR-Zeiten ist nicht so voran gekommen, wie geplant.

Am 25. 6. 2004 wurde das Landwirtschafts-Altschuldengesetz beschlossen. Die entscheidende Altschuldenerordnung mit den konkreten Ablöseregeln datiert vom 19. 11. 2004 und am 1. 12. des gleichen Jahres begann die neunmonatige Antragsfrist zu laufen. Erste Ablösevereinbarungen wurden Ende Juli 2005 unterzeichnet und am 31. 8. 2005 lagen nach einem furiosen Antrags-Endspurt mehr als 1.200 Anträge zur Ablösung von Altschulden aus DDR-Zeiten auf dem Tisch der zuständigen Bankaktiengesellschaft (BAG) Hamm.

Nachdem anfangs die Bearbeitung ganz gut voran kam, begann in der zweiten Hälfte 2006 eine Flaute bei der Bearbeitung der Anträge. Ergebnis war, dass im Mai 2007 erst knapp 50 % der Antragsteller eine Ablösevereinbarung in der Hand hatten. Bei den Anderen mehrten sich Bearbeiterwechsel und es kam zum Teil zum totalen Einschlafen der Kommunikation. In einer Beratung mit Vertretern der Beteiligten wurden die Probleme auf den Tisch gelegt und Maßnahmen zu ihrer Überwindung beraten. Schuld an der schleppenden Bearbeitung waren offensichtlich hausinterne Probleme bei der BAG. Inzwischen soll das Schiff wieder Fahrt aufgenommen haben. Jeder Antrag wurde zumindest „erstgesichtet“ und die Antragsteller haben zumindest eine pauschale Nachricht zum Bearbeitungsstand erhalten. Es mehrten sich allerdings die Klagen über pauschale Nachbesserungsaufforderungen der BAG, die auf die Begründungen in den Anträgen keinerlei Bezug nehmen.