

## Die unendliche Geschichte: Katastrophale Steuerfolgen bei der Ablösung nach dem LwAltSchG

### Nicht nur Personengesellschaften sind davon betroffen

Bei der Ablösung der Altschulden ist bei der Personengesellschaft – hauptsächlich GmbH & Co. KG, selten KG, OHG oder GbR – der fast immer gebildete passive Ausgleichsposten ertragswirksam aufzulösen. Die dadurch anfallenden Steuern können in der Regel weder die GmbH & Co. KG (soweit sie zur Erstattung der Steuerzahlungen des Gesellschafters verpflichtet ist) noch die Gesellschafter leisten, Insolvenz könnte die Folge sein. Großzügig hat sich das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Datum 17. 8. 2006 – IV B 2-S 1901 – 8/06 zu einer Billigkeitsregelung in der Weise durchgerungen, dass der nach der Tilgung verbleibende Ausgleichsposten stundungsweise fortgeführt werden kann. Es gibt dabei drei Problempunkte:

1. Von dem verbleibenden Ausgleichsposten sind die Buchwerte der bilanzierten Wirtschaftsgüter abzustocken. Das bedeutet: In den folgenden Jahren ist keine AfA mehr vorhanden, dadurch erhöhen sich der Gewinn und somit die Steuern. Diese zusätzlichen Steuern könnte man als Stundungszinsen bezeichnen.
2. Der dann noch verbleibende Ausgleichsposten ist spätestens bei Verkauf der Beteiligung, im Erbfall oder bei Liquidation der Gesellschaft, erfolgswirksam aufzulösen – das ist die Schlußbesteuerung.
3. Diese Billigkeitsmaßnahme kann nur **einheitlich** für das Unternehmen **und alle** Gesellschafter in Anspruch genommen werden – aber gerade bei Unternehmen mit vielen oder mit zerstrittenen Gesellschaftern besteht die Gefahr, dass diese sich nicht einig sind. Mehrheitsbeschlüsse reichen dafür nicht aus.

Darüber hinaus beseitigt die Lösung, auf die das BMF so stolz ist, in keiner Weise

die bestehende Ungerechtigkeit gegenüber den Körperschaften, also GmbH, AG, eG mit DM-Eröffnungsbilanz (DM-EB). In Wirklichkeit wird hauptsächlich von den Personengesellschaften ein Teil der erlassenen Altkredite in den der Ablösung folgenden Jahren mit zusätzlichen Steuern bezahlt.

### GmbH-Neugründungen mit Altkredit

Nach dem 1. 7. 1990 wurde eine uns unbekannte Zahl von Körperschaften gegründet, die – freiwillig, aber auch auf Druck der altkreditführenden Bank, manchmal sogar auf Veranlassung des zuständigen Landwirtschaftsamtes – Altkredite gegen späteren Rangrücktritt von der LPG i.L. übernahmen. Da sie keine DM-Eröffnungsbilanz aufstellen konnten, war § 16 Abs. 3 DMBilG nicht anwendbar, der Altkredit musste trotz RRV als Verbindlichkeit ausgewiesen werden. Bei der Ablösung hat das jetzt folgende Konsequenzen:

1. Die Ablösezahlung ist gewinnneutral, d. h. die Tilgung wird gegen Verbindlichkeit gebucht.
2. Die erlassene Altkreditverbindlichkeit ist gewinnerhöhend aufzulösen und zu versteuern.
3. Die Billigkeitsregelung nach § 163 Abs. 2 AO dürfte hier nicht in Betracht kommen, da bei diesen Körperschaften kein Ausgleichsposten gebildet werden konnte und somit nur die sofortige Versteuerung zulässig sein dürfte.

Auf Basis der folgenden Modelldaten soll die Ungleichbehandlung der verschiedenen Fallkonstellationen verdeutlicht werden. Dabei werden sowohl für die zu vergleichenden Rechtsformen der Körperschaft als auch für die Personengesellschaft ein-

heitlich folgende Bedingungen unterstellt (siehe nebenstehender Kasten).

Es werden die Steuern auf Unternehmens- und Gesellschafterebene zur Vergleichbarkeit zwischen GmbH und Personengesellschaft zusammengerechnet.

## Die Besteuerung der GmbH mit DM-EB

Eine GmbH *ohne Altkredite* würde im angenommenen Modell in den Jahren 2008 bis 2011 197.673 € Steuern auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene zahlen (Tabelle 1). Die GmbH *mit Altkrediten* löst diese ab. Sie zahlt in den Jahren 2008 bis 2011 Null € Steuern auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene (Tabelle 2).

Die GmbH ist letztendlich nicht mit der Ablösezahlung von 600.000 € belastet, vielmehr vermindert sich diese um die ersparten Steuern der Tabelle 1, so dass sich eine tatsächliche Belastung von 402.325 € ergibt. Das bedeutet: Knapp 1/3 der Ablösezahlung werden in einem 4-Jahres-Zeitraum mit ersparten Steuern bezahlt.

## Sonderfall: GmbH ohne DM-EB und ohne § 16 Abs.3 DMBilG

Während die Kapitalgesellschaft im Regelfall, also mit DM-EB und Anwendungen

### Ausgangsdaten Vergleichszeitraum 2008–2011

Gewinn, Vollausschüttung	190.000 Euro
Altkredite	1.800.000 Euro
Ablösezahlung 33,33 %	600.000 Euro
Ausgleichsposten bei Personengesellschaft	1.200.000 Euro
Geschäftsführergehalt	40.000 Euro
- bei GmbH = kostenwirksam	
- bei Personengesellschaften = nicht kostenwirksam	
Anlagevermögen	1.200.000 Euro
davon 50 % abgeschrieben, Ist-Buchwert	600.000 Euro
AfA p.a.	180.000 Euro

des § 16 Abs. 3 DMBilG, vom Ablösebetrag durch Steuerersparnis nur 402.325 € zahlt, muß in diesem Sonderfall wegen zusätzlicher sofortiger Versteuerung der erlassenen Schuld insgesamt 940.685 € gezahlt werden – das ist das 2,4-fache des Normalfalls der Körperschaft. Die Billigkeitsregelung nach § 163 Abs. 2 AO scheint nicht möglich zu sein. Der Unterschied zur steuerlichen Belastung der Personengesellschaft ist nicht wesentlich, erschwerend ist die sofortige Versteuerung des erlassenen Kreditbetrags. Allerdings darf man dabei nicht

		2008	2009	2010	2011
		€	€	€	€
Gewinn		150.000	150.000	150.000	150.000
nach 40 TE Geschäftsführergehalt u. 180 TE AfA als Kosten					
GewSt, 3,5 % vom Gewinn, Hebesatz	400%	21.000	21.000	21.000	21.000
KSt, 15 % vom Gewinn	15,0%	22.500	22.500	22.500	22.500
Soll, 5,5 % der KSt	5,5%	1.238	1.238	1.238	1.238
Unternehmensgewinn nach Steuern		105.263	105.263	105.263	105.263
Verbleibender Verlustvortrag					
Einkommensteuer (Habenkontenverfahren) $EKSt = \frac{Umsatzergebnis + Steuer}{2} \times 35\%$		18.421	entfällt	entfällt	entfällt
Soll, 5,5 % der EKSt (gilt nur bis 2008)	5,5%	1.013	entfällt	entfällt	entfällt
ab 2009: 25 % Abgeltungssteuer (gilt ab 2009)	25%	entfällt	26.316	26.316	26.316
Soll, 5,5 % der Abgeltungssteuer	5,5%	entfällt	1.447	1.447	1.447
Gewinn nach allen Steuern		85.828	77.500	77.500	77.500

Summe KSt	60.000 €
Summe Soll	4.955 €
<b>Steuern Unternehmensebene</b>	<b>64.955 €</b>
Summe EKSt/Abgeltungssteuer	97.365 €
Summe Soll	5.355 €
<b>Steuern Gesellschafterebene</b>	<b>102.723 €</b>
<b>Steuern, insgesamt</b>	<b>197.673 €</b>

**Tabelle 1: Steuern einer GmbH ohne Altkredite  
Vollausschüttung des Gewinns**

außeracht lassen, dass die aufgelaufenen aber nicht getilgten Kreditzinsen in der Vergangenheit – hoffentlich – als Kosten gebucht wurden und den Gewinn schmälerten.

## Die Besteuerung der Personengesellschaft

Eine Personengesellschaft *ohne Altkredite* würde im genannten 4-Jahres-Zeitraum

auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene 285.950 € an Steuern zahlen (Tabelle 3).

Zahlt die Personengesellschaft *mit Altkrediten* eine Ablöse von 600.000 € und *löst den verbleibenden Ausgleichsposten sofort auf*, versteuert ihn also, so sind im 4-Jahres-Zeitraum insgesamt 737.450 € an Steuern zu zahlen (Tabelle 4).

**Tabelle 2: Steuern einer GmbH mit Altkredit und Ablösung Vollausschüttung des Gewinns**

		2008	2009	2010	2011
		€	€	€	€
Gewinn		150 000	150 000	150 000	150 000
nach 40 TE Geschäftsführergehalt u. 180 TE ASA als Kosten					
/ Ablösezahlung		600 000	0	0	0
/ Ansatz Verlustvortrag			150 000	150 000	150 000
Gewinn nach Ablöse bzw. Verlustvortrag		-450 000	0	0	0
GewSt, 3,5 % vom Gewinn, Hebesatz	400%	0	0	0	0
KSt, 15 % vom Gewinn	15,0%	0	0	0	0
Soli, 5,5 % der KSt	5,5%	0	0	0	0
Unternehmensgewinn nach Steuern		-450 000	0	0	0
Verbleibender Verlustvortrag		450 000	300 000	150 000	0
Einkommensteuer (Haltbankkontenverfahren) <b>EkdSt</b>	$\frac{\text{Unternehmensgewinn} + \text{Steuern}}{2} \times 35\%$	0	erfällt	erfällt	erfällt
Soli, 5,5 % der EkdSt (gilt nur bis 2008)	5,5%	0	erfällt	erfällt	erfällt
ab 2009: 25 % Abgeltungsteuer (gilt ab 2009)	25%	erfällt	0	0	0
Soli, 5,5 % der Abgeltungsteuer	5,5%	erfällt	0	0	0
Gewinn nach allen Steuern		0	0	0	0
<b>Steuern über 4 Jahre:</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

**Tabelle 2.1: Steuern einer GmbH mit Altkredit und Ablösung ohne DM-EB, ohne § 16 Abs. 3 DMBilG Vollausschüttung des Gewinns**

		2008	2009	2010	2011
		€	€	€	€
Gewinn		150 000	150 000	150 000	150 000
nach 40 TE Geschäftsführergehalt u. 180 TE ASA als Kosten					
/ Ablösezahlung		600 000	0	0	0
+ erlassene Schuld		1 200 000	0	0	0
Gewinn nach Ablöse bzw. Verlustvortrag		750 000	150 000	150 000	150 000
GewSt, 3,5 % vom Gewinn, Hebesatz	400%	105 000	21 000	21 000	21 000
KSt, 15 % vom Gewinn	15,0%	112 500	22 500	22 500	22 500
Soli, 5,5 % der KSt	5,5%	6 188	1 238	1 238	1 238
Unternehmensgewinn nach Steuern		526 313	105 263	105 263	105 263
Verbleibender Verlustvortrag		0	0	0	0
Einkommensteuer (Haltbankkontenverfahren) <b>EkdSt</b>	$\frac{\text{Unternehmensgewinn} + \text{Steuern}}{2} \times 35\%$	92 105	erfällt	erfällt	erfällt
Soli, 5,5 % der EkdSt (gilt nur bis 2008)	5,5%	5 066	erfällt	erfällt	erfällt
ab 2009: 25 % Abgeltungsteuer (gilt ab 2009)	25%	erfällt	26 316	26 316	26 316
Soli, 5,5 % der Abgeltungsteuer	5,5%	erfällt	1 447	1 447	1 447
Gewinn nach allen Steuern		<b>429.142</b>	<b>77.500</b>	<b>77.500</b>	<b>77.500</b>
<b>Steuern über 4 Jahre:</b>		<b>320.858</b>	<b>72.500</b>	<b>72.500</b>	<b>72.500</b>

Da die Gesellschaft ohne Altkredite 285.950 € zahlen müsste, liegt die zusätzliche Steuerbelastung bei Ablösung bei 451.500 €. Rechnet man die Ablösezahlung hinzu, so beträgt der Aufwand 1.051.500 € gegenüber der tatsächlichen Belastung bei der GmbH mit Ablösung in Höhe von 402.325 €. Das heißt: Die tatsächliche Belastung der Personengesellschaft beträgt

bei sofortiger Auflösung des Ausgleichspostens 261 % im Vergleich zur tatsächlichen Belastung der GmbH.

Weiterhin haben wir als Variante die *Billigkeitsregelung nach § 163 Abs. 2 AO* berechnet. Die Personengesellschaft zahlt ebenfalls 600.000 € Ablösung, den verbleibenden Ausgleichsposten von 1,2 Mio. € stockt sie um das noch bilanzierte Anlage-

		2008
		€
Gewinn		150.000
(Gewinn nach 180 T€ AIA als Kosten)		
plus Geschäftsführergehalt (keine Kosten)		40.000
Gewinn		190.000
GewSt-Messbetrag, 3,5% vom Gewinn	3,5%	6.650
GewSt-Hebesatz	400,0%	26.600
Einkommensteuer (auf Gewinn vor Gewerbesteuer)	35,0%	66.500
+ Anrechnung der GewSt-Messbetrag x 3,8	3,8	25.270
EkSt nach Anrechnung		41.230
Soll, 5,5% der EkSt	5,5%	3.658
Gewinn nach allen Steuern		118.513
<b>Steuern über 4 Jahre</b>		
Unternehmensebene, GewSt	26.600 x 4	106.400
Gesellschafterebene, EkSt	41.230 x 4	164.920
Soll	3.658 x 4	14.632
<b>Steuern, insgesamt</b>		<b>285.950</b>

**Tabelle 3: Steuern einer Personengesellschaft ohne Altkredite**

		2008	2009	2010	2011
		€	€	€	€
Gewinn		150.000	150.000	150.000	150.000
(Gewinn nach 180 T€ AIA als Kosten)					
plus Geschäftsführergehalt (keine Kosten)		40.000	40.000	40.000	40.000
Summe		190.000	190.000	190.000	190.000
Ablösezahlung		600.000	0	0	0
Auflösung Ausgleichsposten von		1.800.000 €			
- maximal in Höhe Ablösezahlung		600.000 €			
- gewinnerhöhende Auflösung Ausgleichsposten		1.200.000			
Gewinn nach Ablösezahlung und Auflösung Ausgleichsposten		1.390.000	190.000	190.000	190.000
GewSt-Messbetrag, 3,5% vom Gewinn	3,5%	48.650	6.650	6.650	6.650
GewSt-Hebesatz	400,0%	194.600	26.600	26.600	26.600
Einkommensteuer (auf Gewinn vor Gewerbesteuer)	35,0%	486.500	66.500	66.500	66.500
+ Anrechnung der GewSt-Messbetrag x 3,8	3,8	184.870	25.270	25.270	25.270
EkSt nach Anrechnung		301.630	41.230	41.230	41.230
Soll, 5,5% der EkSt	5,5%	26.758	3.658	3.658	3.658
Gewinn nach allen Steuern		867.013	118.513	118.513	118.513
<b>Unternehmensebene, Summe GewSt</b>		<b>274.400</b>			
Summe EkSt		425.320			
Summe Soll		37.730			
<b>Gesellschafterebene</b>		<b>463.050</b>			
<b>Steuern, insgesamt</b>		<b>737.450</b>			

**Tabelle 4: Steuern einer Personengesellschaft mit Ablösung, sofortige Versteuerung des Ausgleichsposten**

**Hinweis:** Die Tabellen 1–5 finden Sie auch auf der Homepage des Autors unter [www.agrar-mv.de](http://www.agrar-mv.de). Dort können sowohl Körperschaften als auch Personengesellschaften ihre Steuerlast kostenlos durch Eingabe in geöffnete Felder überschlägig berechnen.

	2008	2009	2010	2011
	€	€	€	€
Gewinn vor AfA	330.000	330.000	330.000	330.000
/: 180 TE AfA = 1,2 Mio Anlagevermögen, 50% bereits abgeschrieben = 0,6 Mio *	180.000	0	0	0
<b>Gewinn nach AfA</b>	<b>150.000</b>	<b>330.000</b>	<b>330.000</b>	<b>330.000</b>
plus Geschäftsführergehalt	40.000	40.000	40.000	40.000
<b>Summe</b>	<b>190.000</b>	<b>370.000</b>	<b>370.000</b>	<b>370.000</b>
Ablösezahlung	600.000	0	0	0
Ausgleichsposten von	2008 1.800.000 €	2009 1.200.000 €		
- maximal in Höhe Ablösezahlung	600.000 €	600.000 €	600.000	0
- verbleibender Ausgleichsposten	1.200.000 €	600.000 €	0	600.000
<b>Gewinn nach Ablösezahlung und Abstockung</b>	<b>190.000</b>	<b>370.000</b>	<b>370.000</b>	<b>970.000</b>
GewSt-Messbetrag, 3,5% vom Gewinn	3,5%	6.650	12.950	33.950
GewSt-Hebesatz	400,0%	26.600	51.800	135.800
Einkommensteuer (auf Gewinn vor Gewerbesteuer)	35,0%	66.500	129.500	339.500
+ Anrechnung der GewSt-Messbetrag x 3,8	3,8	25.270	49.210	129.010
<b>EkSt. nach Anrechnung</b>	<b>41.230</b>	<b>80.290</b>	<b>80.290</b>	<b>210.490</b>
Soli, 5,5% der EkSt.	5,5%	3.658	7.123	18.673
<b>Gewinn nach allen Steuern</b>	<b>118.513</b>	<b>217.838</b>	<b>217.838</b>	<b>571.088</b>

\* 0,6 Mio abstockbar

\* gewinnerhöhende Auflösung Ausgleichsposten im Jahr 2011

<b>Unternehmensebene, Summe GewSt.</b>	<b>266.000</b>
Summe EkSt.	412.300
Summe Soli	36.575
<b>Gesellschaftsebene</b>	<b>448.875</b>
<b>Steuern, insgesamt</b>	<b>714.875</b>

**Tabelle 5: Steuern einer Personengesellschaft mit Ablösung, Fortführung Ausgleichsposten, Abstockung**

vermögen von 0,6 Mio. € ab, der verbleibenden Ausgleichsposten von 0,6 Mio. € wird fortgeführt, dieser wird allerdings im Jahr 4 gewinnerhöhend versteuert, um damit eine Vergleichbarkeit über 4 Jahre zu ermöglichen. In diesem Fall zahlt die Personengesellschaft auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene insgesamt 714.875 € Steuern. Sie ist insgesamt mit Ablösezahlungen und zusätzlichen Steuern durch Ablösung in Höhe von 1.028.925 € belastet – das ist nur geringfügig weniger als würden die Gesellschafter sofort im Jahr der Ablösung den verbleibenden Ausgleichsposten gewinnerhöhend auflösen. (Tabelle 5). Die tatsächliche Belastung beträgt 255,7 % der tatsächlichen Belastung der GmbH.

Über einen Zeitraum von 4 Jahren würde somit auf den ursprünglichen Altkreditbetrag von 1,8 Mio. € rund 1,03 Mio. € gleich

57,2 % tatsächlich geleistet. Der erlassene Betrag von 1,2 Mio. € wird zu 35,7 % mit zusätzlichen Steuern bezahlt.

Vergleicht man die Mehrbelastung der dargestellten zwei Varianten bei der Personengesellschaft gegenüber der GmbH (Tabelle 6), so wird der ganze Umfang der Ungleichbehandlung deutlich:

Die tatsächliche Belastung der GmbH beträgt im 4-Jahres-Zeitraum 2008 bis 2011 402.325 €.

Im selben Zeitraum hat die Personengesellschaft bei Ablösung mit sofortiger Besteuerung des Ausgleichspostens eine Mehrbelastung gegenüber der GmbH in Höhe von rund 649.175 €. Wird der Ausgleichsposten zunächst abgestockt und der verbleibende Ausgleichsposten im Jahr 4 gewinnerhöhend aufgelöst, so beträgt die Mehrbelastung gegenüber der GmbH 626.600 €.

## Der Fiskus hilft nicht ab

Die Folgen sind, wie dargestellt, sowohl für die Unternehmen als auch für die Gesellschafter dramatisch. Auf die unterschiedlichen steuerlichen Folgen je nach zufällig gewählter Rechtsform – Körperschaft einerseits, Personengesellschaft andererseits – sowie auf die Fälle, bei denen das Passivierungsverbot nach § 16 Abs. 3 DMBilG nicht greift, wurde im Gesetzgebungsverfahren hingewiesen. Trotzdem wurde dem nicht abgeholfen. Leider lassen die bisherigen Erfahrungen mit dem BMF nicht darauf hoffen, dass diese existenzbedrohenden Folgen durch ein Gesetz oder eine generelle Billigkeitsverfügung für alle Rechtsformen und Kreditkonstellationen behoben werden.

## Andere Lösungswege in Sicht?

Es muss also nach anderen Lösungswegen gesucht werden. Einer davon ist der Gang vor die Gerichte durch alle Instanzen. Deswegen haben wir bei einer namhaften Kanzlei ein Gutachten zu dieser Problematik in Auftrag gegeben. Die in Kürze vorliegende

Expertise wird den Betroffenen gute Argumente an die Hand geben.

- Der juristische Ansatz muss die buchhalterische Behandlung des Ausgleichspostens aufgreifen.
- Dem BMF ist die Befugnis zu bestreiten, Besteuerungsgrundlagen zu schaffen.
- Am LwAltschG ist zu beanstanden, dass darin die Vorgaben des Altschuldenurteils des Bundesverfassungsgerichts nicht folgerichtig umgesetzt wurden.

Es ist aber zu fürchten, dass die Ergebnisse der Expertise nicht auf die Gegenliebe des Fiskus stoßen werden. Somit wird es also wohl eine lange Zeit dauern, bis das letzte juristische Wort gesprochen ist.

Wir regen an, dass alle betroffenen Unternehmen und deren Gesellschafter die Besteuerungsfälle so lange offen halten, bis sich eine neue Besteuerungspraxis herausgebildet hat. Die Bildung einer Interessensgemeinschaft, die einheitlich argumentiert und sich die Kosten der weiteren Maßnahmen, auch eines eventuellen Musterprozesses über alle Instanzen, teilt, wäre für alle Betroffenen hilfreich.

### Aufwand GmbH 2008 – 2011:

- Lt. Tabelle 2, *Altkredit und Ablösezahlung*

Belastung der GmbH aus Ablösezahlung	600.000 Euro
/. ersparte Steuern	197.675 Euro
Tatsächliche Belastung	402.325 Euro
<b>Statt 33,33 % Zahlung von Altkredit</b>	<b>22,4 %</b>

### Aufwand GmbH ohne DM-EB, ohne § 16 Abs. 3 DMBilG 2008–2011:

- Lt. Tabelle 2.1. *Ablösung und Versteuerung des Erlass*

Ablöse	600.000 Euro
Mehrbelastung mit Steuern 538.358 %/. 197.673	340.685 Euro
Tatsächliche Belastung	940.685 Euro
Statt 33,33 % Zahlung vom Altkredit	52,2 %
<b>Belastung gegenüber GmbH mit DM-EB:</b>	<b>233,8 %</b>

### Aufwand Personengesellschaft 2008–2011

- Lt. Tabelle 4: *Ablösung und sofortige Versteuerung Ausgleichsposten*

Ablöse	600.000 Euro
Mehrbelastung mit Steuern, 737.450 %/. 285.950	451.500 Euro
Tatsächliche Belastung	1.051.500 Euro
Statt 33,33 % Zahlung von Altkredit	58,4 %
<b>Belastung gegenüber GmbH:</b>	<b>261,4 %</b>

- Lt. Tabelle 5: *Ablösung, Abstockung, spätere Versteuerung des Ausgleichspostens*

Ablöse	600.000 Euro
Mehrbelastung mit Steuern	428.925 Euro
Tatsächliche Belastung	1.028.925 Euro
Statt 33,33 % Zahlung von Altkredit	57,2 %
<b>Belastung gegenüber GmbH</b>	<b>255,7 %</b>

**Tabelle 6: Belastungsvergleich Körperschaft – Personengesellschaft**