NR. 3 2010
WWW.BDO.DE

KOMMUNAL

Veranstaltungen u. a.

28.10.2010: Kommunale Fachtagung, Scharbeutz

Steuerrecht

BFH und BMF zur organschaftlichen Verlustübernahmevereinbarung

Versorgung

Regierungsentwürfe zur Änderung des Energie- und Stromsteuergesetzes

Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

Anfang des Jahres 2010 startete BDO mit der Umstellung des bisherigen Versandes von Printversionen der quartalsweise erscheinenden Broschüre Kommunal auf die zeitgemäßere elektronische Zusendung sowie mit einem neuen und frischeren Layout in das Neue Jahr. Wie bereits angekündigt, sollte dies jedoch nicht die einzige Änderung sein in diesem Jahr sein. Mitte des Jahres wurde die bisherige handelsrechtliche Firmierung in BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft geändert. Unter diesem Namen wird unser Unternehmen künftig seine Mandanten betreuen. In gewohnter Weise werden wir Ihnen dabei in der Kommunal über die für Sie möglicherweise relevanten Änderungen aus den Bereichen Steuer- und Wirtschaftsrecht sowie Wirtschaftsprüfung berichten. Gern sind wir Ihnen bei der Überprüfung behilflich, ob und inwieweit Sie im konkreten Einzelfall praktisch betroffen sind, um gemeinsam - sofern erforderlich - nach sinnvollen Lösungen zu suchen.

BDO versteht sich als Ihr Partner, der Sie in Ihrer kommunalen und betrieblichen Praxis unterstützt und Ihre Sprache spricht!

Gern nehmen wir uns Ihren Anliegen an!

Ihr BDO Branchencenter
Öffentliche Unternehmen und Verwaltung

BRANCHENCENTER ÖFFENTLICHE UNTERNEHMEN UND VERWALTUNG

Für weitere Informationen und zur Beantwortung spezieller Fragen stehen Ihnen neben Ihrem Berater vor Ort und den Autoren der Artikel auch die zentralen Ansprechpartner zur Verfügung.

WIRTSCHAFTSPRÜFUNG/ ADVISORY SERVICES

WP/StB Wolfgang Veldboer
Telefon: 0228 9849-313
E-Mail: Wolfgang.Veldboer@bdo.de

WP/StB Heike Wiesing-Weißbarth
Telefon: 0451 70281-35
E-Mail: Heike.Wiesing-Weissbarth@bdo.de

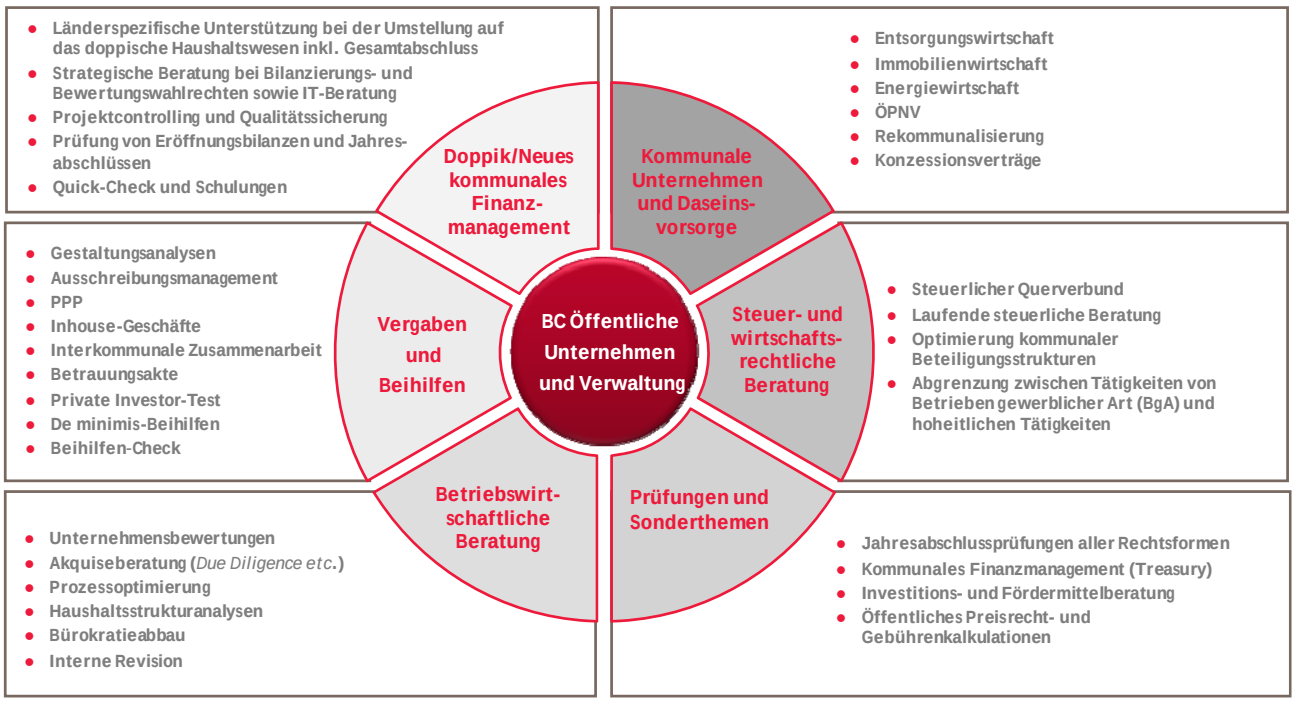
STEUERN UND WIRTSCHAFTSRECHTLICHE BERATUNG

RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld
Telefon: 040 30293-580
E-Mail: Heinz-Gerd.Hunfeld@bdo.de

Sie können unser Branchencenter per E-Mail auch unter **kommunal@bdo.de** erreichen

Unsere Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung

BDO ist eine der führenden Prüfungs- und Beratungsgesellschaften und hat im öffentlichen Sektor ihre langjährige Erfahrung in der Beratung von Kommunen und kommunalen Unternehmen in dem Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung gebündelt. Mit unserem flächendeckenden Netz von 25 Standorten und klarer Ausrichtung auf die Bedürfnisse der Kommunen und kommunalen Unternehmen bieten wir von der Rundum-Betreuung bis zur kreativen Lösung komplexer Einzelfragen die gesamte Palette steuerlicher, betriebswirtschaftlicher und damit verbundener wirtschaftsrechtlicher Beratungsleistungen. Eine Auswahl:



Je nach Fragestellung stellen wir interdisziplinäre Teams aus branchenerfahrenen Spezialisten zusammen –Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte, Betriebswirte, Ingenieure und IT-Experten. Unsere Spezialisten bringen ihr Fachwissen disziplinübergreifend ein und können auf diese Weise selbst hochkomplexe Fragestellungen umfassend aufbereiten, analysieren und bewerten. Durch unsere breite fachliche Aufstellung sind wir in der Lage, einen ganzheitlichen Ansatz zu verfolgen.

Für Informationen zu kommunalen Themen stehen Ihnen Ihre BDO-Berater vor Ort gerne direkt zur Verfügung, die bei speziellen Fragestellungen von den Experten des Branchencenters beraten und unterstützt werden. Eine Übersicht der Standorte finden Sie am Schluss der Publikation. Gerne können Sie auch die in den Rubriken bzw. unter den Artikeln genannten Ansprechpartner sowie die zentralen Ansprechpartner des Branchencenters direkt ansprechen. Sie können unser Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung auch über kommunal@bdo.de erreichen.

Hinweis an den Leser

Die Kommunal sowie zahlreiche weitere BDO Publikationen stehen für Sie auch im Internet bereit unter www.bdo.de. Mit unserer Kommunal berichten wir über neue Gesetze und Gesetzesvorhaben sowie auf der Grundlage aktueller Rechtsprechung und Finanzverwaltungsanweisungen über Änderungen und ausgewählte Themen auf dem Gebiet des Steuerrechts. Die Autoren haben diese Informationen mit größter Sorgfalt zusammengestellt. Wir bitten aber um Verständnis dafür, dass BDO für gleichwohl enthaltene etwaige Informationsfehler keine Haftung übernimmt.
Bitte beachten Sie, dass es sich bei der Kommunal nur um allgemeine Hinweise handeln kann, die die Prüfung und erforderliche individuelle Beratung eines konkret zu beurteilenden Sachverhalts nicht zu ersetzen vermögen.
Für Rückfragen und Ihre persönliche Beratung stehen wir Ihnen jederzeit gern zu Verfügung.
© 2010 BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Herausgeber:

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Ferdinandstraße 59
20095 Hamburg
www.bdo.de

Inhaltsverzeichnis

1. STEUERRECHT 4

1.1. BFH und BMF zur Anerkennung der Verlustübernahmevereinbarung ertragsteuerlicher Organschaften entgegen OFD Rheinland 4

1.2. BFH hält Neubewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer für erforderlich 4

1.3. Keine umsatzsteuerliche Organschaft bei Betriebsaufspaltung zwischen Schwestergesellschaften 5

1.4. Änderung beim Ergebnisabführungsvertrag 5

1.5. BMF lehnt rückwirkende Anwendung von § 8 Abs. 7 KStG bei unzulässiger Tätigkeitszusammenfassung in Eigen-gesellschaften ab 6

1.6. Vereinheitlichung ertragsteuerlicher Beurteilung von dachintegrierten Fotovoltaikanlagen sowie Blockheizkraftwerken mit umsatzsteuerlicher Behandlung 6

2. RECHT 8

2.1. Bundeskartellamt ändert seine Entscheidungspraxis zur Fusionskontrolle bei Gründung von Verkehrsverbünden 8

3. RECHNUNGSLEGUNG/DOPPIK 9

3.1. Der Komponentenansatz als teilweiser Ersatz für die Abschaffung der Aufwandsrückstellung durch das BilMoG 9

3.2. Verlagerung der Buchführung in Nicht-EU/EWR-Staaten 11

3.3. Handreichung des Innenministeriums NRW zur Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) 11

4. TRANSAKTIONSBERATUNG 14

4.1. BMF: Klarstellung zu Tracking-Stock-Modellen 14

5. VERSORGUNG 15

5.1. BMF: Keine Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft 15

5.2. Direktvermarktung gemäß § 17 EEG 2009 15

5.3. Marktregeln für die Durchführung der Bilanzkreisabrechnung Strom (MaBiS) – Hohe Anforderungen an die Marktteilnehmer 16

5.4. Regierungsentwürfe zur Änderung des Energie- und Stromsteuergesetzes sowie Haushaltsbegleitgesetzes 2011 18

6. SONSTIGE 21

6.1. Bürgerdarlehen ein beachtenswertes Modell zur Linderung der Finanznot der kommunalen Haushalte 21

6.2. Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) 22

7. INHOUSE-WORKSHOP: DIE SPARTENRECHNUNG IN DER PRAKTISCHEN UMSETZUNG 23

8. VERANSTALTUNGEN 24

1. STEUERRECHT

Bei Fragen im Bereich Steuerrecht sprechen Sie bitte Ihren BDO-Steuerberater vor Ort oder den Leiter des Fachbereichs Öffentliche Unternehmen, **RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld** (Tel. 040/30293-580), an.

1.1. BFH und BMF zur Anerkennung der Verlustübernahmevereinbarung ertragsteuerlicher Organschaften entgegen OFD Rheinland

In ihrer Verfügung vom 12. August 2009 vertritt die OFD Rheinland die Auffassung, dass ein Ergebnisabführungsvertrag (EAV) zur ertragsteuerlichen Anerkennung entweder allgemein auf die Geltung sämtlicher Absätze des § 302 AktG verweisen muss (z. B. „entsprechend den Regelungen des § 302 AktG“) oder den Wortlaut der Vorschrift des § 302 AktG wörtlich übernehmen muss. Eine hiervon abweichende Verlustübernahmevereinbarung will die Finanzverwaltung dagegen nicht anerkennen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung stellt insbesondere die in der Praxis weit verbreitete Formulierung, wonach sich der Organträger verpflichtet, entsprechend § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der Organgesellschaft auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind, keinen wirksamen Allgemeinverweis auf § 302 AktG und keine steuerlich anzuerkennende Verlustübernahmevereinbarung dar. Dies soll darauf beruhen, dass zwar im einleitenden Satzteil § 302 AktG in Gänze erwähnt wird, jedoch durch den zweiten Satzteil der Umfang bestimmt werden soll, in dem es zu einer entsprechenden Anwendung komme. Auf der Basis dieser Sichtweise fehle es an einer wirksamen Vereinbarung gemäß § 302 Abs. 3 AktG und bei nach dem 1. Januar 2006 abgeschlossenen Verträgen des § 302 Abs. 4, mit der Folge, dass entsprechende ertragsteuerliche Organschafts-verhältnisse nicht anzuerkennen seien.

Dieser Sichtweise der Finanzverwaltung hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 28. Juli 2010 eine klare Absage erteilt. Nach den Leitsätzen dieses Beschlusses ist es - ausdrücklich entgegen der vorstehenden Verfügung - nicht ernstlich zweifelhaft, dass mit der verfahrensgegenständlichen Vertragsklausel, wonach die Organträgerin entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG verpflichtet ist, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind, eine ertragsteuerlich anzuerkennende Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird. Dem BFH zufolge ist eine solche Vereinbarung dahingehend zu verstehen, dass damit sämtliche Regelungen des § 302 AktG zum Vertragsinhalt gemacht werden. Der Auffassung der OFD Rheinland, wonach mit einer vergleichbaren Klausel lediglich auf § 302 Abs. 1 AktG, nicht aber auch auf dessen Absätze 3 und 4 Bezug genommen wird, folgt der BFH dagegen nicht, mit der Begründung, dass entsprechende Vertragsklauseln insgesamt auf die Vorschriften des § 302 AktG verweisen und damit auch auf dessen Absätze 3 und 4. Die darüber hinaus erfolgende Wiedergabe des Wortlauts des § 302 Abs. 1 AktG dient erkennbar der Beschreibung der Verlustübernahme. Deshalb ist sie - entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung - nicht dahingehend zu verstehen, dass sie die vorangestellte umfassende Bezugnahme auf § 302 AktG relativieren und dessen Absätze 3 und 4 von der Einbeziehung in den Vertrag ausnehmen soll, sodass entsprechende Verlustübernahmevereinbarungen der Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft nicht entgegenstehen.

Mit Schreiben vom 19. Oktober 2010 hat das BMF zu dem BFH-Beschluss Stellung genommen. Danach sind die vorstehenden Grundsätze des BFH-Beschlusses über den entschiedenen Einzelfall hinaus in diesen oder ähnlichen Fällen in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

1.2. BFH hält Neubewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer für erforderlich

Der Bundesfinanzhof (BFH) beurteilte die **Einheitsbewertung** des Grundvermögens trotz verfassungsrechtlicher Zweifel in einem aktuellen Urteil jedenfalls für **Stichtage bis zum 1. Januar 2007 als verfassungsgemäß**. Zugleich wies er aber ausdrücklich darauf hin, dass das weitere Unterbleiben einer allgemeinen Neubewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer mit verfassungsrechtlichen Anforderungen, insbesondere mit dem allgemeinen Gleichheitssatz, nicht vereinbar sei.

Die Festschreibung der Wertverhältnisse auf einen mehr als vier Jahrzehnte zurückliegenden **Hauptfeststellungszeitpunkt** (1. Januar 1964) sei weder sachgerecht noch aus verfassungsrechtlicher Sicht hinnehmbar. Die seither unveränderte Einheitsbewertung des Grundbesitzes entspricht damit nicht mehr den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine **realitätsgerechte Bewertung**. Auch der damit verbundene **Ausschluss einer Wertminderung** wegen Alters nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt (1. Januar 1964) ist auf unbegrenzte Dauer nicht zulässig. Ferner führe das jahrzehntelange Unterlassen einer flächendeckenden Grundstücksneubewertung zwangsläufig zu Defiziten beim **Gesetzesvollzug**, weil verfahrensrechtlich nicht sichergestellt ist, dass dem Finanzamt Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse bekannt werden.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung hat bereits eine Arbeitsgruppe zur Reform der Grundsteuer eingesetzt. Die konstituierende Sitzung wird voraussichtlich im Herbst dieses Jahres stattfinden. Angesichts der enormen Wertsteigerungen im Immobilienbereich dürfte zukünftig unabhängig von der konkreten materiellen und verfahrensmäßigen Ausgestaltung der Grundsteuer eine Steigerung der steuerlichen Belastung von Grundeigentümern zu erwarten sein.

1.3. Keine umsatzsteuerliche Organschaft bei Betriebsaufspaltung zwischen Schwestergesellschaften

Für eine Betriebsaufspaltung zwischen Schwestergesellschaften wurde bislang die für eine umsatzsteuerliche Organschaft wesentliche **finanzielle Eingliederung** angenommen, wenn die Mehrheit der Anteile an der Betriebs-GmbH als Organgesellschaft von den Gesellschaftern einer Besitz-Personengesellschaft als Organträger gehalten wurde, so dass in beiden Gesellschaften dieselben Gesellschafter zusammen über die Mehrheit der Anteile oder Stimmrechte verfügten. Mit einem aktuellen Urteil hat der Bundesfinanzhof (BFH) seine **Rechtsprechung** zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft jedoch **geändert** und diese insoweit abgelehnt.

Im Streitfall waren drei Gesellschafter zu jeweils 1/3 an einer Kommanditgesellschaft (KG) und einer GmbH beteiligt. Letztere betrieb Alten- und Pflegeheime und führte dabei steuerfreie Leistungen aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Die KG erbrachte eine Reihe von entgeltlichen Leistungen an ihre Schwestergesellschaft. Sie ging dabei von einer umsatzsteuerlichen Organschaft aus und sah deshalb für die erbrachten Leistungen von einer Umsatzbesteuerung ab. Für die GmbH wäre damit das Entstehen **nichtabzugsfähiger Vorsteuerbeträge** vermieden worden.

Der BFH nahm diesen Fall jedoch zum Anlass, seine bisherige Rechtsprechung aufzugeben und lehnt die umsatzsteuerliche Organschaft in dieser Fallgestaltung nunmehr ab. Eine GmbH kann nach Auffassung des BFH **nicht mittelbar** über mehrere gemeinsame Gesellschafter in eine Schwester-KG **eingegliedert** sein. Eine Organschaft setzt ein klares **Über- und Unterordnungsverhältnis** voraus, an dem es zwischen Schwestergesellschaften zumindest für die jetzt entschiedene Fallkonstellation fehlt.

Daneben sind die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft auch am Grundsatz der Rechtssicherheit zu messen. Da keine weiteren Voraussetzungen, wie Antrag oder Unternehmensvertrag, bestehen, muss der Organträger in der Lage sein, anhand der Eingliederungsvoraussetzungen das Bestehen einer Organschaft rechtssicher feststellen zu können. Die bloße **identische Anteilsmehrheit** mehrerer Gesellschafter an zwei Schwestergesellschaften reicht hierfür nicht aus, da die Gesellschafter ihre Stimmrechte **nicht einheitlich ausüben** müssen.

Hinweis:

Die Gestaltung von umsatzsteuerlichen Organschaften mittels Schwestergesellschaften unter Einsatz von Personengesellschaften als Organträger ist in der Praxis, gerade auch im Zusammenhang mit der Vermeidung nichtabzugsfähiger Vorsteuerbeträge, häufig anzutreffen. Der BFH hat dem die Grundlage entzogen. Die steuerlichen Folgen wirken sich auf alle noch nicht bestandskräftig veranlagten Zeiträume und die Zukunft aus, so dass sich erhebliche finanzielle Belastungen ergeben können. Ob die Finanzverwaltung die Anwendung der neuen Rechtsgrundsätze auf die Zukunft beschränkt und eine angemessene Übergangszeit zur Anpassung der Verhältnisse einräumen wird, bleibt zu hoffen.

Langfristig sind zur Sicherstellung der umsatzsteuerlichen Organschaft aber Umstrukturierungen erforderlich, um die vom BFH geforderte Abhängigkeit bzw. Eingliederung zu gewährleisten. Hierbei unterstützt Sie Ihr Ansprechpartner bei der BDO sehr gerne.

1.4. Änderung beim Ergebnisabführungsvertrag

Voraussetzung einer **ertragsteuerlichen Organschaft** ist auch, dass eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des Aktiengesetzes „vereinbart“ wird. Teilweise leitet die Finanzverwaltung aus dieser Formulierung ab, dass die Ergebnisabführungsverträge die entsprechende Regelung des Aktiengesetzes **wortgetreu** wiedergeben müssen. Dies würde bei einer Vielzahl von Ergebnisabführungsverträgen die steuerliche Wirksamkeit in Frage stellen.

Der Bundesrat schlägt eine Gesetzesänderung dahingehend vor, dass bereits das Bestehen einer **Verlustübernahmeverpflichtung** entsprechend dem Aktiengesetz ausreichen soll. Entscheidend soll aus steuersystematischer Sicht sein, dass das herrschende Unternehmen (Organträger) zivilrechtlich zur Übernahme des Verlusts verpflichtet und der Gewinnabführungsvertrag **tatsächlich durchgeführt** worden ist. Die Neuregelung soll zudem rückwirkend in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden sein und damit der Steuervereinfachung dienen.

Dieser Vorschlag entschärft zwar nicht vollständig die Probleme bei der ertragsteuerlichen Organschaft und ersetzt auch nicht eine **moderne Gruppenbesteuerung** in Deutschland, kann jedoch aktuell in vielen Fällen den Unternehmen zu mehr Rechtssicherheit verhelfen.

1.5. BMF lehnt rückwirkende Anwendung von § 8 Abs. 7 KStG bei unzulässiger Tätigkeitszusammenfassung in Eigengesellschaften ab

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat Ende letzten Jahres in einem Schreiben zur rückwirkenden Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG bei unzulässiger Zusammenfassung von Tätigkeiten in Eigengesellschaften Stellung genommen.

Nach dieser Vorschrift führen bestimmte von Betrieben gewerblicher Art (BgA) bzw. Kapitalgesellschaften durchgeführte und aus politischen Gründen privilegierte Dauerverlustgeschäfte nicht zur Rechtsfolge einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA). Nach § 34 Abs. 6 S. 4 KStG ist dieser Ausschluss der Rechtsfolgen einer vGA grundsätzlich auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden.

Fraglich ist jedoch, ob dieser Rechtsfolgenausschluss auch für Jahre vor 2009 und solche Fälle gilt, in denen in einer Eigengesellschaft derartige privilegierte Dauerverlustgeschäfte mit anderen Tätigkeiten zusammengefasst werden, die bei Ausübung durch einen BgA nicht hätten zusammengefasst werden dürften. Zum Teil wurde wohl in Anbetracht des Wortlautes der vorstehenden Regelungen aus der rückwirkenden Anwendung der Norm gefolgert, dass für Veranlagungszeiträume vor 2009 in allen noch offenen Veranlagungen die Möglichkeit einer Ergebnisverrechnung in Eigengesellschaften eröffnet sei und der Ansatz einer vGA (entgegen der Veranlagungspraxis für die Vorjahre) ausgeschlossen wäre. Auch stehe dem nicht die gemäß § 8 Abs. 9 KStG erst ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwendende Spartenzuordnung entgegen.

Dieser Auffassung hat das BMF in seinem Schreiben die Grundlage entzogen. Dies begründet die Verwaltung damit, dass die gesetzgeberischen Regelungen im JStG 2009 lediglich den Status quo festschreiben, d. h. lediglich die bisherige Rechtslage und Verwaltungspraxis auf eine gesetzliche Grundlage stellen sollten. Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung wäre in den Fällen der unzulässigen Zusammenfassung von Tätigkeiten in Eigengesellschaften jedoch eine vGA anzusetzen gewesen. Die Rechtsfolgen einer vGA sind in solchen Fällen und in Veranlagungszeiträumen vor 2009 daher deshalb weiterhin zu ziehen, weil es andernfalls zu einer nach den bisherigen und insoweit fortgeltenden Verwaltungsgrundsätzen unzulässigen Verrechnung von Gewinnen und Verlusten käme, die dem erklärten Willen des Gesetzgebers widerspreche die bisherige Verwaltungspraxis festzuschreiben.

Hinweis:

Zur rückwirkenden Anwendung von § 8 Abs. 7 KStG in vorstehenden Fällen ist beim Finanzgericht Niedersachsen ein Verfahren anhängig, über dessen Ausgang wir Sie zu gegebener Zeit informieren. Insoweit hat das BMF in seinem Schreiben mitgeteilt, dass es bei einer gerichtlichen Auseinandersetzung einer Vorlage an den EuGH bedarf, um abzuklären, ob die rückwirkende Anwendung eine Beihilfe darstellt.

1.6. Vereinheitlichung ertragsteuerlicher Beurteilung von dachintegrierten Fotovoltaikanlagen sowie Blockheizkraftwerken mit umsatzsteuerlicher Behandlung

Durch Verfügung vom 5. September 2010 hat das Bayerische Landesamt für Steuern die ertragsteuerliche Beurteilung von Fotovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken (BHKW) im Wesentlichen der umsatzsteuerlichen Behandlung angenähert. Hintergrund der Verfügung ist, dass in letzter Zeit verstärkt sog. dachintegrierte Fotovoltaikanlagen errichtet werden, in denen die Solarmodule nicht auf die vorhandene Dacheindeckung aufgesetzt (Aufdachanlagen), sondern statt der Dachhaut eingesetzt werden (z. B. in Form von Dachziegeln mit eingebautem Fotovoltaikmodul). Derartige Fotovoltaikanlagen erfüllen damit eine Doppelfunktion, indem sie zum einen das Gebäude vor Witterungseinflüssen schützen und andererseits unmittelbar der Stromerzeugung dienen (Gewerbebetrieb).

Ertragsteuerlich sind dachintegrierte Fotovoltaikanlagen wie herkömmliche Aufdachanlagen nicht als unselbständige Gebäudebestandteile anzusehen, sondern als selbständige, vom Gebäude losgelöste und bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln. Dies hat zur Folge, dass die Aufwendungen für dachintergrierte Fotovoltaikanlagen Anschaffungs- und Herstellungskosten für ein eigenes, abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut darstellen, das als notwendiges Betriebsvermögen dem Gewerbebetrieb „Stromerzeugung“ zuzurechnen ist. Dort ist es auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren abzuschreiben. Ob die Fotovoltaikanlage im Zuge der Neuerrichtung eines Gebäudes oder im Rahmen einer Dachsanierung angeschafft oder hergestellt wird, ist dabei irrelevant. Bei Solardachziegeln gelten vorstehende Ausführungen jedoch nur für die Aufwendungen für das Fotovoltaikmodul.

Da die Dachkonstruktion nicht zur Fotovoltaikanlage, sondern zum Gebäude gehört, sind die darauf entfallenden Aufwendungen dem Gebäude als Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. als Erhaltungsaufwendungen zuzurechnen.

Für die geplante Anschaffung dachintegrierter Fotovoltaikanlagen kann bei Vorliegen der Voraussetzungen ein Investitionsabzugsbetrag gebildet werden. Sonderabschreibungen für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Fotovoltaikanlage sind ebenso möglich wie degressive Absetzungen für Abnutzung.

Nach der Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern finden die vorstehenden Ausführungen auch Anwendung auf Blockheizkraftwerke, die Strom und Wärme erzeugen. Abweichend von der bisher vertretenen Auffassung der Verwaltung, wonach Blockheizkraftwerke als unselbständige Gebäudeteile angesehen wurden, wenn die erzeugte Energie überwiegend im Gebäude verwendet wird, sind Blockheizkraftwerke nunmehr als selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen u. a. in der Niederlassung Hamburg Herr **RA Thorben Sundström** (Tel. 040/30293-739) zur Verfügung.

2. RECHT

2.1. Bundeskartellamt ändert seine Entscheidungspraxis zur Fusionskontrolle bei Gründung von Verkehrsverbünden

Das Bundeskartellamt (BKartA) hat in einer Entscheidung vom 13. Juli 2010 die beabsichtigte Gründung einer Verkehrsgesellschaft durch mehrere Verkehrsunternehmen im Vorprüfverfahren (sog. erste Phase) freigegeben. Mit der Gründung dieser Verkehrsgesellschaft soll ein einheitlicher Verkehrs- und Tarifverbund im Bereich des Öffentlichen Straßenpersonennahverkehrs (ÖSPV) sowie des Schienenpersonennahverkehrs (SPNV) geschaffen werden.

Die Beschlussabteilung hat in ihrer Entscheidung die Gründung des Verkehrsverbundes uneingeschränkt nach den Vorschriften der Fusionskontrolle geprüft. Nach der Entscheidung des BKartA sind derartige Zusammenschlüsse, soweit die Voraussetzungen der §§ 35, 37 GWB vorliegen, somit anmeldepflichtig. Hinsichtlich der Anwendbarkeit der formalen Fusionskontrolle unterscheidet die Beschlussabteilung insoweit nicht mehr zwischen rein kooperativen und konzentrativen Gemeinschaftsunternehmen.

Mit dieser Entscheidung hat das BKartA seine noch im Tätigkeitsbericht 1997/1998 dargestellte Entscheidungspraxis aufgegeben, nach der rein kooperative Gemeinschaftsunternehmen nicht von den Vorschriften der Fusionskontrolle erfasst wurden. Die Nichterfassung von der Fusionskontrolle hatte zur Voraussetzung, dass diese Gemeinschaftsunternehmen ihren Gesellschaftern ausschließlich als Forum für die Koordinierung ihrer Leistungen im Öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV) dienten und alle formalen und materiellen Voraussetzungen für eine Freistellung als Nahverkehrskooperation erfüllten.

Zur Begründung seiner geänderten Entscheidungspraxis führt das BKartA an, dass eine Aufrechterhaltung der bisherigen Entscheidungspraxis bereits aufgrund von einschlägigen Entscheidungen des Bundesgerichtshofes und des Oberlandesgerichts Düsseldorf nicht mehr in Betracht kommt. In diesen Entscheidungen hatten die Gerichte die Anwendbarkeit der Fusionskontrolle auf Zusammenschlüsse im Bereich des ÖPNV uneingeschränkt bejaht. Nach den Ausführungen der Gerichte führen die verkehrsrechtlichen Ausnahmeregelungen der § 8 Abs. 3 S. 7 Personenbeförderungsgesetz (PBefG) und § 12 Abs. 7 S. 12 Allgemeines Eisenbahngesetz (AEG), die das Kartellverbot des § 1 GWB für bestimmte Kooperationen im ÖPNV-Bereich für unanwendbar erklären, nicht zu einem Ausschluss und damit auch nicht zu einer Ausnahme hinsichtlich der Fusionskontrolle.

Bei der materiellen wettbewerbsrechtlichen Prüfung des Zusammenschlussvorhabens nach § 36 Abs. 1 GWB hat die Beschlussabteilung des BKartA den Schwerpunkt der fusionskontrollrechtlichen Prüfung auf die Auswirkungen des Vorhabens auf den Aufgabenträgermarkt gelegt. Die Beschlussabteilung gelangte in dem zu entscheidenden Fall zu dem Ergebnis, dass es - selbst bei Unterstellung bereits bestehender marktbeherrschender Stellungen der Zusammenschlussbeteiligten - nicht zu einer Verstärkung derselben durch das Zusammenschlussvorhaben auf dem Aufgabenträgermarkt komme. In seiner Entscheidung führte das BKartA aber weiter aus, dass eine andere materielle Beurteilung des Vorhabens in Betracht komme, wenn sich die Gründung eines Verkehrsverbundes auf den Aufgabenträgermarkt auswirkt. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Verträge selbst eine Wettbewerbseinschränkung auf dem Aufgabenträgermarkt vorsehen, die Aufteilung der Einnahmen im Verkehrsverbund Anreize setzt, von wettbewerblichen Bewerbungen abzusehen oder in den Verkehrsverbund Betriebs- oder Personalmittel eingebracht werden, der Verkehrsverbund selber Inhaber von Verkehrsgenehmigungen werden soll oder anderweitig operativ tätig werden soll.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen u. a. in der Niederlassung Hamburg Herr **RA Thorben Sundström** (Tel. 040/30293-739) zur Verfügung.

3. RECHNUNGSLEGUNG/DOPPIK

Bei Fragen im Bereich Doppik/Rechnungslegung sprechen Sie bitte Ihren BDO-Wirtschaftsprüfer vor Ort oder den zentralen Ansprechpartner des Bereichs Wirtschaftsprüfung im Branchencenter Öffentliche Unternehmen und Verwaltung, **WP/StB Wolfgang Veldboer** (Tel. 0228/9849-313), an.

3.1. Der Komponentenansatz als teilweiser Ersatz für die Abschaffung der Aufwandsrückstellung durch das BilMoG

Änderungen BilMoG

Ziel des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) ist es, das bewährte HGB-Bilanzrecht zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den IFRS vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative weiterzuentwickeln, ohne die Eckpunkte des HGB-Bilanzrechts – die HGB Bilanz bleibt Grundlage der Ausschüttungsbemessung und der steuerlichen Gewinnermittlung – und das bisherige System der GoB aufzugeben.[1]

Ein Bestandteil ist dabei die **Abschaffung des Wahlrechts zum Ansatz von Aufwands-Rückstellungen** (§ 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB a. F.). Damit wird eine Annäherung zu den IFRS geschaffen und ein Instrument zur Bilanzgestaltung, für das Aufwandsrückstellungen oftmals verwendet wurden, beseitigt. Da nach altem Recht das Stetigkeitsgebot bei der Ausübung von Ansatzwahlrechten keine Anwendung fand, waren Aufwandsrückstellungen in der Bilanzierungspraxis ein beliebtes Instrument zur Gestaltung der Jahresergebnisse. Der **wesentliche Zweck** der Bildung von Aufwandsrückstellungen war allerdings, Vorsorge für konkrete zukünftige Aufwendungen zu treffen, die einem abgelaufenen Geschäftsjahr zuzuordnen sind. Damit konnten in größeren Zeitabständen wiederkehrende **Aufwandsballungen** von Instandhaltungsmaßnahmen, Großreparaturen und Generalüberholungen, für die keine rechtlichen Verpflichtungen bestanden, vermieden werden und eine verursachungsgerechte **Aufwandsverteilung** erreicht werden**.** Dieser Zweck der Aufwandsrückstellungen geht durch die Neuregelungen des BilMoG somit allerdings ebenfalls verloren.

Komponentenansatz

Als **möglicher teilweiser Ausgleich** für die Abschaffung von Aufwandsrückstellungen kann allerdings der **Komponentenansatz** nach dem Grundmuster des IAS 16 angesehen werden. Hierzu wurde vom IDW am 29. Mai 2009 der IDW-Rechnungslegungshinweis „Handelsrechtliche Zulässigkeit einer komponentenweisen planmäßigen Abschreibung von Sachanlagen“ **(IDW RH HFA 1.016)** verabschiedet. Damit soll eine verursachungsgerechtere Verteilung des Aufwandes auf mehrere Perioden weiterhin gewährleistet bleiben.

Unter dem Komponentenansatz i. S. dieses IDW-Rechnungslegungshinweises wird eine Methode verstanden, bei der ein abnutzbarer Vermögensgegenstand des Sachanlagevermögens gedanklich in seine wesentlichen Komponenten unterschiedlicher wirtschaftlicher Nutzungsdauern zerlegt wird. Die daraus resultierenden unterschiedlichen Periodenabschreibungen der einzelnen Komponenten ergeben dabei in Summe die Periodenabschreibung des Vermögensgegenstandes. Dies führt im Vergleich zur Ermittlung der planmäßigen Periodenabschreibung für den Gesamtvermögensgegenstand auf Grundlage dessen pauschaler Gesamtnutzungsdauer zu abweichenden Abschreibungsbeträgen und im Ergebnis zu einer verursachungsgerechteren Periodisierung des Aufwandes. **Voraussetzungen** für die Anwendbarkeit des Komponentenansatzes aus handelsrechtlicher Sicht sind die **physische Separierbarkeit** und die **Wesentlichkeit** der Komponente im Verhältnis zum gesamten Vermögensgegenstand.[2]

Einerseits kann durch diese Methode mit der Zerlegung des Vermögensgegenstands in physisch separierbare Komponenten ein Verstoß gegen den Nutzungs- und Funktionszusammenhang als Konkretisierung des Einzelbewertungsgrundsatzes gesehen werden.[3] Andererseits wird nach mittlerweile herrschender Meinung kein Verstoß gegen den Einzelbewertungsgrundsatz festgestellt, da lediglich ein Abschreibungsplan festgelegt wird und nicht der Vermögensgegenstand selbst aufgeteilt wird. Mit der zusammengesetzten Abschreibung werden daher nur die Methode der planmäßigen Abschreibung und die bilanzielle Abbildung von Erhaltungsinvestitionen modifiziert. Die jüngere Rechtsprechung sieht sämtliche handelsrechtlichen Anforderungen an eine zulässige Abschreibungsmethode durch den Komponentenansatz erfüllt.[4]

Beim Austausch von physisch separierbaren Komponenten können die **abgenutzten Komponenten als Teilabgang und die Ersatzkomponenten als Teilzugang** interpretiert werden. Damit ist die Investition in die Ersatzkomponente nicht als Erhaltungsaufwand zu erfassen, sondern als nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten zu aktivieren und erneut über die Nutzungsdauer der Komponente abzuschreiben.[5]

[1] Vgl. RegE BilMoG, BT-Drs. 16/10067, S. 1.

[2] Vgl. IDW RH HFA 1.016, IDW-FN 2009, S. 362 f.

[3] Vgl. Herzig et al., WPg 11/2010, S. 565.

[4] Vgl. Husemann, WPg 10/2010, S. 512 f.

[5] Vgl. IDW RH HFA 1.016, IDW-FN 2009, S. 362 f.

Komponentenansatz nach IFRS im Vergleich zum HGB

In den IFRS ist nach IAS 16.43 ff. der „Component Approach“ (Komponentenansatz) für wesentliche Komponenten verpflichtend anzuwenden. Nach IAS 16.43 ist jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstandes getrennt abzuschreiben.

Aufgrund unterschiedlicher Definitionen und Ansatzkriterien von Vermögenswerten (IFRS) und von Vermögensgegenständen (HGB) beschränkt sich im Vergleich zu den IFRS die Anwendbarkeit des Komponentenansatzes im HGB auf physisch separierbare Komponenten. Daher sind Generalüberholungen, bei denen keine wesentlichen Komponenten ausgetauscht werden, sondern lediglich Reparaturen stattfinden, sowie Inspektionen im HGB von einer komponentenweisen Abschreibung ausgenommen.[6] Indes sind diese im IFRS bei gegebener Wesentlichkeit verpflichtend getrennt abzuschreiben.[7] Im nebenstehenden Beispiel ist das Dach eine physisch separierbare Komponente und daher auch nach dem HGB der Komponentenansatz zulässig (nach IFRS verpflichtend).

Ermessensspielräume und Probleme bei der Anwendung des Komponentenansatzes

Das Ziel der Verringerung von Bilanzgestaltungsmöglichkeiten durch die Abschaffung von Aufwandsrückstellungen könnte durch neue Ermessensspielräume bei Anwendung des Komponentenansatzes teilweise konterkariert werden.

Einerseits ist nicht näher definiert, was unter dem Begriff „Wesentlichkeit“ zu verstehen ist. Als Voraussetzung für die Anwendung des Komponentenansatzes ermöglicht dies unterschiedliche Aufgliederungstiefen der Komponenten bis hin zu einer „Atomisierung“ des Vermögensgegenstandes.

Ferner können bei der Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die einzelnen Komponenten Probleme auftreten, sofern der Gesamtpreis nicht der Summe der Kaufpreise der einzelnen Komponenten entspricht.[8] Dabei könnten auch Schätzungen notwendig sein, sofern Marktpreise für einzelne Komponenten nicht vorhanden sind.

Zudem ergeben sich größere Ermessensspielräume bei der Schätzung der Nutzungsdauern der einzelnen Komponenten anhand von Erfahrungswerten und Branchenvergleichen als bei der Ermittlung der Nutzungsdauer für den gesamten Vermögensgegenstand.[9]

Niederstwerttest – außerplanmäßige Abschreibung

Der Niederstwerttest hat weiterhin - bezogen auf den gesamten Vermögensgegenstand, also auf die Summe der einzelnen Komponenten, zu erfolgen.[10] Ist eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich, so ist der aus dem Niederstwerttest resultierende Abschreibungsbedarf auf die einzelnen Komponenten verursachungsgerecht aufzuteilen. Aus Praktikabilitätsgründen wäre vereinfachend eine Aufteilung der Wertminderung nach dem Verhältnis der Buchwerte der einzelnen Komponenten zu sehen.[11]

Vergleich Aufwands-Rückstellung und Komponentenansatz

Die nachfolgende **Tabelle** zeigt die **Unterschiede in den Abschreibungsverläufen** zwischen den einzelnen Abschreibungsmethoden anhand eines Gebäudes, das nach Beispiel des IDW in die Komponente Dach und Restgebäude zerlegt werden kann. In der Variante 1 wird weder der Komponentenansatz verwendet noch eine Aufwandsrückstellung für den alle 20 Jahre notwendigen Dachaustausch gebildet. Die Variante 2 zeigt den Abschreibungsverlauf mit dem nach altem HGB erlaubten Ansatz einer Aufwandsrückstellung, während in der Variante 3 der Komponentenansatz zur Anwendung kommt.

Beispiel Aufwands-Rst im Vergleich zum Komponentenansatz nach HGB

	TEUR	ND	AFA	Gesamtkosten		
Gebäudekosten (AKO)	600	60	10			
davon Dach (alle 20 Jahre auszutauschen)	120	20	6	360		
davon Restgebäude	480	60	8	480		
				840		

Übersicht Abschreibung Gebäude

	Jahr 1 - 20	Jahr 21	Jahr 22 - 40	Jahr 41	Jahr 42 - 60	Gesamt-Aufwand
Anzahl der Jahre	20	1	19	1	19	
Var. 1: ohne Komp, ohne Rst						
Gebäudeabschreibung	10	10	10	10	10	
Austausch Dach alle 20 Jahre		120		120		
Gesamt-Aufwand	10	130	10	130	10	**840**
Var. 2: mit Aufwands-Rst (altes HGB)						
Gebäudeabschreibung	10	10	10	10	10	
Zuf. zur Aufwands-Rst Austausch Dach	6	6	6			
Gesamt-Aufwand	16	16	16	10	10	**840**
Var. 3: mit Komponentenansatz (HGB)						
Abschreibung Restgebäude	8	8	8	8	8	
Abschreibung Komponente Dach	6	6	6	6	6	
Gesamt-Aufwand	14	14	14	14	14	**840**

Das Beispiel zeigt, dass es in **Variante 1** ohne Aufwandsrückstellung und Komponentenansatz zu Aufwandsspitzen in den Jahren 21 und 41 aufgrund der Instandhaltungsaufwendungen kommt, die in diesen beiden Jahren voll aufwandswirksam sind.

Bei der Bildung einer Aufwandsrückstellung in **Variante 2** wird das Gesamtgebäude ebenfalls auf 60 Jahre abgeschrieben. Für den notwendigen Ersatz des Daches im Jahr 21 und 41 (je TEUR 120) wird allerdings jeweils über 20 Jahre TEUR 6 einer Aufwands-Rückstellung zugeführt. Dadurch ergeben sich keine Aufwandsballungen in den beiden Jahren der Ersatzan-

6 Vgl. IDW RH HFA 1.016, IDW-FN 2009, S.3 62 f.

7 Vgl. Husemann, WPg 10/2010, S. 509.

8 In diesem Fall müsste in der Praxis vereinfachend eine Verhältnisrechnung angestellt werden um die Über- bzw. Unterzahlung des gesamten Vermögensgegenstandes auf die einzelnen Komponenten aufzuteilen. (Vgl. Herzig et al., WPg 11/2010, S. 570.)

9 Vgl. Herzig et al., WPg 11/2010, S. 570 f.

10 Vgl. IDW RH HFA 1.016, IDW-FN 2009, S. 362 f.

11 Vgl. Herzig et al., WPg 11/2010, S. 565 f.

schaffung. Allerdings ergibt sich eine Vorverlagerung der Aufwendungen, da nach der letzten Ersatzinvestition keine weitere Rückstellung mehr notwendig ist und daher keine Aufwendungen aus Zuführung zur Rückstellung in den letzten 20 Jahren anfallen.[12]

Bei Anwendung des Komponentenansatzes in der **Variante 3** wird hingegen von Beginn an die tatsächliche Nutzungsdauer der einzelnen Komponenten als Basis für einen Abschreibungsplan herangezogen. Dadurch ergibt sich im Ergebnis eine gleichmäßige, verursachungsgerechte Periodisierung des gesamten Aufwands über die Nutzungsdauer des Gebäudes.

Steuerliche Auswirkungen

Der Komponentenansatz ist nur für die handelsrechtliche Bilanzierung zulässig. Im Steuerrecht ist die Abschreibung weiterhin auf den gesamten Vermögensgegenstand zu berechnen. Bei Anwendung der komponentenweisen Abschreibung ergeben sich dadurch Differenzen, die im Rahmen der Berechnung der latenten Steuern zu berücksichtigen sind.[13]

Zusammenfassung

Der Komponentenansatz stellt nicht zuletzt aufgrund der Stellungnahme des IDW eine zulässige Methode dar, um Aufwandsballungen aufgrund von Instandhaltungsmaßnahmen verursachungsgerecht auf die Perioden zu verteilen. Beim Komponentenansatz im Handelsbilanzrecht beschränkt sich der Ansatz allerdings auf einzelne wesentliche physische Komponenten eines Vermögensgegenstandes. Dementsprechend können Inspektionen und Instandhaltungen, bei denen keine wesentlichen Komponenten ausgetauscht werden, nicht berücksichtigt werden. Insoweit kann der Komponentenansatz auch nur in begrenztem Umfang als Kompensation für zukünftig nicht mehr zulässige Aufwandsrückstellungen angesehen werden.

Gleichwohl es beim Komponentenansatz Ermessensspielräume bei der Ausgestaltung gibt, ist eine kurzfristige Bilanzpolitik, wie beim Ansatz von Aufwandsrückstellungen nach altem HGB, nicht mehr möglich.

Zu beachten ist, dass sich durch die Anwendung des Komponentenansatzes Differenzen zur Steuerbilanz ergeben, sodass diese in die Berechnung der latenten Steuern einfließen müssen. Zudem stellt der Komponentenansatz höhere Anforderungen an die Organisation und die Dokumentation des Sachanlagevermögens. Aufgrund der Komplexität der Umsetzung bleibt abzuwarten, ob sich der Komponentenansatz in der Praxis durchsetzen wird.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Erfurt Herr **WP/StB Bernd Keller** unter der Tel. 0361 3487-0 zur Verfügung.

[12] Vgl. auch Husemann, WPg 10/2010, S.512

[13] Vgl. Herzig et al., WPg 11/2010, S.573.

3.2. Verlagerung der Buchführung in Nicht-EU/EWR-Staaten

Bisher ist die gesetzliche eingeräumte Möglichkeit, elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon im Ausland zu führen und aufzubewahren, auf Staaten der EU und des EWR beschränkt. Durch eine gesetzliche Neuregelung soll dies auch auf andere Staaten ausgeweitet werden. Zudem soll klarstellend eingefügt werden, dass auch nur ein oder mehrere Teile der elektronischen Buchführung oder der elektronischen Aufzeichnungen verlagert werden können. Außerdem wird auf die bisher geforderte Zustimmung des ausländischen Staates zur Durchführung des Datenzugriffs verzichtet.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Hamburg Herr **RA/StB Roland Speidel** unter der Tel. 040/30293-133 zur Verfügung.

3.3. Handreichung des Innenministeriums NRW zur Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF)

Für die Anwendung des NKF in Nordrhein-Westfalen hat das Innenministerium eine Handreichung zur Verfügung gestellt, die den Kommunen, Aufsichtsbehörden, Beratern, etc. als Arbeits- und Orientierungshilfe dient. Hier wurde jetzt die 4. Auflage (Stand 10. September 2010) veröffentlicht. Auf 2.185 Seiten werden umfassende Ausführungen rund um die Haushaltswirtschaft der Kommunen gegeben. Wegen des Umfangs wird keine Druckversion herausgegeben. Die 4. Handreichung steht aber unter www.nkf.nrw.de zum Download zur Verfügung.

Mit der 4. Handreichung sind eine Reihe von Erfahrungen aus der Anwendung der Doppik eingeflossen. Auch die Vorschriften zur kommunalen Haushaltswirtschaft sind durch relevante Sachverhalte und Lösungsansätze wesentlich erweitert worden. Besondere Themenbereiche wie z. B. Gesamtabschluss, Rückstellungen, Haushaltsplanung und der Jahresabschluss werden ausführlicher erläutert. Zwar waren die Konzepte für die Erstellung der Eröffnungsbilanzen (insbesondere Bewertungsvorschriften für die Vermögensgegenstände und Schulden) aus unverständlichen Gründen in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich, so sind diese Unterschiede in der laufenden Anwendung der Doppik nicht mehr so frappierend. So ist zu erwarten, dass diese Regelungen eine gewisse Ausstrahlungswirkung auch auf andere Bundesländer haben werden, auch wenn es gleichwohl noch eine Reihe von Unterschieden geben wird (Abgrenzung Herstellungs- und Unterhaltungsaufwand, Rückstellungen, Haushaltsausgleich, etc.).

Nachfolgend wird ein erster Überblick über wichtige Hinweise der 4. Handreichung zu Sachverhalten gegeben, die in der Praxis immer wieder zu Diskussionen

führen. Die nachfolgenden Seitenangaben beziehen sich auf die 4. Handreichung.

Unzulässigkeit der Wertansätze von Vermögensgegenständen nach Komponenten

In der handelsrechtlichen Rechnungslegung wird von der Zulässigkeit des Komponentenansatzes ausgegangen (siehe vorheriger Beitrag 3.1 in dieser Ausgabe). Im NKF wird dieses abgelehnt (Seiten 1264, 1317). Das bedeutet, dass auch zukünftig Gebäude und Straßenkörper (Seite 1491) nicht in einzelne Komponenten aufgeteilt werden dürfen, obwohl dieses zu einer zutreffenderen Darstellung des Ressourcenverbrauchs führen würde.

Abbruch- und Entsorgungskosten als Herstellungsaufwendungen

Abbruch- und Entsorgungskosten (z. B. für Straßen und Abwasserkanäle) können nur dann zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten gerechnet werden, wenn diese im zeitlichen Zusammenhang mit einer Anschaffung stehen (Seite 1282). Dann zählen sie zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens. Zudem werden weitere Hinweise zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden (Seite 1283) und Straßen (Seite 1287) gegeben. So stellen Erneuerungen der Deckschicht i. d. R. Erhaltungsaufwand der Gemeinde dar und führen nicht zu aktivierungsfähigen Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Rückstellungen (Seite 423)

Rückstellungen sind nach dem voraussichtlich zukünftigen Erfüllungsbetrag zu bemessen, wobei das ausschließliche Stichtagsprinzip grundsätzlich nicht zur Anwendung kommt. Das bedeutet, dass auch weitere Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind (Seite 423). Damit wird ausgeführt, was der Gesetzgeber unter „Rückstellungen in angemessener Höhe“ (§ 88 GO NRW) bzw. des „voraussichtlich notwendigen Betrages“ (§ 91 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW) versteht. Dieses ist auch ein wesentlicher Kernbestandteil des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), was u. a. auch von den Eigenbetrieben und Eigengesellschaften zu beachten ist, sofern die Rechnungslegung nach dem HGB erfolgt. Allerdings sind auch langfristige Rückstellungen nicht abzuzinsen (Seiten 433, 1349). Dieses betrifft auch Rückstellungen für Deponien. Hier entsteht eine eklatante Abweichung sowohl zur Bilanzierung bei den Eigenbetrieben und Eigengesellschaften als auch zur Berücksichtigung der Aufwendungen in den Gebührenkalkulationen nach dem Kommunalabgabengesetz (KAG).

Bemerkenswert ist, dass nach § 36 Absatz 3 GemHVO NRW Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen zu bilden sind, während es sich nach der Handreichung um ein Passivierungswahlrecht handeln soll (Seiten 426, 1344, 1550). Sofern Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung nicht in Anspruch genommen werden und demzufolge ergebniswirksam aufgelöst werden, ist nach Auffassung des Innenministeriums i. d. R. eine außerplanmäßige Abschreibung auf den Vermögensgegenstand (Seite 433) vorzunehmen. Gleiches wäre zu prüfen, wenn die Gemeinde keine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung bildet (Seite 1373).

Rückstellungen für den Finanzausgleich sind nicht zulässig (Seite 430). Damit besteht ein Gegensatz zu den Regelungen in einigen anderen Bundesländern. So sind beispielsweise in Hessen zwingend Rückstellungen für den Finanzausgleich zu bilden.

Ebenso soll keine Rückstellung für interne Jahresabschlusskosten zulässig sein (Seite 1384). Gleiches gilt für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (Seite 1385).

Bewertungseinheiten bei zusammengesetzten Finanzinstrumenten

Es dürfen für die Teile von Finanzinstrumenten keine Bewertungseinheiten mit dem Grundgeschäft gebildet werden, wenn diese wesentlich zusätzliche, höhere oder andere Risiken enthält (Seite 1251). Hier ist dann eine getrennte Bilanzierung vorzunehmen. In der Praxis sind die Verträge darauf hin zu untersuchen, ob die Bestimmungen geeignet sind, Risiken zu reduzieren (Zinssicherung). Eine besondere Bedeutung haben hier die oftmals vereinbarten Sonderbedingungen, die nicht selten als eingebettete Derivate zu werten sind, mit der Folge, dass diese auch selbständig zu bewerten sind.

Zuwendungen

Zuwendungen sollen nach Bestandskraft des erhaltenen Zuwendungsbescheides vollständig als Ertrag in der Ergebnisrechnung abgebildet werden können, sofern sie nicht für Investitionen bestimmt sind (Seite 852). Dieses soll dem Realisationsprinzip entsprechen. Demgegenüber wird nach handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen erst dann eine Realisierung gesehen, wenn die Voraussetzungen des Zuwendungsbescheides erfüllt sind.

Auflösung von Sonderposten bei Veräußerung von Vermögensgegenständen

Sofern Vermögensgegenstände veräußert werden, für die ein Sonderposten gebildet wurde, soll der Sonderposten i. d. R. nicht erfolgswirksam, sondern erfolgsneutral durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufgelöst werden (Seite 1631). Dieses steht im Widerspruch zu der handelsrechtlichen Rechnungslegung, wonach der Sonderposten erfolgswirksam aufgelöst wird.

Haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Steuererträgen

Die Steuererträge sind dem Haushaltsjahr zuzuordnen, in dem der entsprechende Bescheid erstellt wurde. Im Rahmen des Jahresabschlusses ist aber auch das Wert-

erhellungsgebot zu beachten, wenn die Bescheide Festsetzungen für vergangene Jahre enthalten (Seite 989, 1045). Das heißt, bis zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses (spätestens zum 31. März des Folgejahres) sind auch Korrekturen der Veranlagungen für vergangene Jahre zu beachten.

Begrenzung des Zeitraums der Werterhellung

Der Zeitraum zur Berücksichtigung von werterhellenden Sachverhalten ist auf den gesetzlichen Aufstellungstermin bis zum 31. März des Folgejahres beschränkt (Seite 572).

Liquiditätsplanung

Die Gemeinde hat eine angemessene Liquiditätsplanung einzurichten. Hier ist auch eine Risikobeurteilung vorzunehmen (Seiten 444, 1211). Alternativ wird die Erstellung eines Liquiditätsspiegels empfohlen (Seiten 446, 1214).

Finanzplanung

Es werden Grundsätze ordnungsmäßiger Finanzplanung (GOF) beschrieben (Seite 461). Diese beinhalten Ausführungen zur Vollständigkeit, Vernetzung, Individualität, etc.

Risikofrüherkennungssystem

Auch die Gemeinde muss prüfen, ob sie ein Risikofrüherkennungssystem ähnlich wie die Eigenbetriebe einrichtet (Seiten 933, 1001). In jedem Fall ist das (eingerichtete) Risikofrüherkennungssystem Gegenstand der Jahresabschlussprüfung (Seiten 1003, 1695).

Darüber werden noch zahlreiche weitere zusätzliche Informationen (so zu den Inhalten des Anhangs und des Lageberichts, zum Gesamtabschluss, zur Haushaltswirtschaft, etc.) gegeben, die an dieser Stelle nicht alle dargestellt werden können. Es wird sich des Weiteren noch zeigen, welche Vorschriften im Rahmen der Evaluierung noch angepasst werden.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen u. a. in der Niederlassung Bonn

WP/StB Wolfgang Veldboer (Tel.: 0228-98 49-313 bzw. wolfgang.veldboer@bdo.de) zur Verfügung.

4. TRANSAKTIONSBERATUNG

Bei Fragen im Bereich Transaktionsberatung steht Ihnen unter anderem im zentralen Fachbereich Öffentliche Unternehmen in Hamburg **RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld** (Tel. 040/30293-580) zur Verfügung.

4.1. BMF: Klarstellung zu Tracking-Stock-Modellen

Mit Schreiben vom 12. November 2009 nahm das Bundesfinanzministerium (BMF) zur Anwendung der Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art (BgA) und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) Stellung. Gemäß diesem Schreiben wären in der Kommunalpraxis bei Eigengesellschaften gängige sog. Tracking-Stock-Strukturen, d. h. wirtschaftlich nur auf einen Unternehmensbereich beschränkte Beteiligungen, der Anerkennung des steuerlichen Querverbundes hinderlich.

Hintergrund der Neuregelungen des JStG 2009 war, dass der BFH mit Urteil vom 22. Juli 2007 die in der Vergangenheit bestehenden Verlustverrechnungsmöglichkeiten bei der Besteuerung von BgA und öffentlich-rechtlich gehaltenen Eigengesellschaften infrage gestellt hatte, da er eine Übernahme von Dauerverlustgeschäften als eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) ansah. Die Finanzverwaltung reagierte hierauf mit einem Nichtanwendungserlass, bevor mit dem JStG 2009 eine gesetzliche Festschreibung der Verwaltungspraxis zur Ergebnisverrechnung zwischen den Gewinn- und Verlustbetrieben im Rahmen des steuerlichen Querverbundes erfolgte.

Gemäß den Neuregelungen sind die Rechtsfolgen einer vGA bei Eigengesellschaften ausnahmsweise nicht zu ziehen, wenn die Mehrheit der Stimmrechte (un)mittelbar auf jPdöR entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen. Zur Verlusttragung führte das BMF im Anwendungsschreiben zum JStG 2009 aus, dass sich bei der Beteiligung mehrerer jPdöR als Gesellschafter die jeweilige Verlusttragungspflicht nach der Beteiligungsquote dieser Gesellschafter bemisst.

Entgegen dem Gesetzeswortlaut verlangt das BMF demnach für die Anerkennung des steuerlichen Querverbundes eine beteiligungsquotenkongruente Verlusttragung bei mehreren jPdöR. Bei einer abweichenden Verlusttragungsvereinbarung zwischen mehreren öffentlich-rechtlichen Anteilseignern lägen danach die Voraussetzungen für ein sog. begünstigtes Dauerverlustgeschäft nicht vor, sodass die Rechtsfolgen einer vGA zu ziehen wären.

In einem bislang unveröffentlichten Schreiben vom 31. Mai 2010 hat das BMF hierzu zwischenzeitlich mitgeteilt, dass die mehrheitlich an der Eigengesellschaft beteiligten jPdöR den Tatbestand der Verlusttragungspflicht des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG erfüllen müssen. Sind in diesen Fällen weitere jPdöR (un)mittelbar an der Eigengesellschaft beteiligt, sind diese Gesellschafter für die Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG nicht relevant. Ob eine offizielle Bekanntmachung dieser Klarstellung der Verwaltungsauffassung erfolgen wird, ist offen. Für die Mehrzahl der in der Praxis existierenden Tracking-Stocks dürfte dies jedoch bedeuten, dass eine Minderheitsbeteiligung an Eigengesellschaften jPdöR durch andere öffentlich-rechtliche Anteilseigner § 8 Abs. 7 KStG und damit dem steuerlichen Querverbund nicht entgegensteht, wenn der Minderheitsgesellschafter nicht an den Verlusten beteiligt ist.

Praxistipp:

Auch wenn wohl aufgrund des BMF-Schreibens vom 12. November 2009 für die Mehrzahl der in der Praxis vorliegenden Tracking-Stocks Entwarnung gegeben werden kann, bestehen weiterhin zahlreiche Zweifelsfragen.

5. VERSORGUNG

5.1. BMF: Keine Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft

In einem Schreiben vom 12. August 2010 hat das BMF zur bilanzsteuerrechtlichen Behandlung sog. Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft Stellung genommen. Im Ergebnis scheidet nach Ansicht der Finanzverwaltung die Bildung einer Rückstellung für Mehrerlösabschöpfungen aus.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass die Verpflichtung zur Mehrerlösabschöpfung ausschließlich die Vertragsbeziehungen mit den Netznutzern aus dem Vertrag über die Nutzung der Versorgungsnetze zwischen dem Netzbetreiber und dem Netznutzer betrifft, die am Bilanzstichtag noch nicht beendet seien. Die einzelnen Verträge seien Dauerschuldverhältnisse und damit schwebende Geschäfte i. S. v. R. 5.7 Abs. 7 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR). Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften werden nicht passiviert, es sei denn, das Gleichgewicht von Leistung (Zurverfügungstellung der Versorgungsnetze) und Gegenleistung (Entgelt) sei durch Erfüllungsrückstände gestört. Ein solcher Erfüllungsrückstand bestehe vorliegend aber nicht, da die Mehrerlöse erst in der Zukunft periodenübergreifend zu verrechnen seien. Vereinbaren Netzbetreiber und Netznutzer dagegen auf freiwilliger Basis eine Erstattung von in der Vergangenheit zu viel gezahlten Netzentgelten und steht die Auszahlung am Bilanzstichtag noch aus, hat der Netzbetreiber eine entsprechende Verbindlichkeit zu passivieren. Gleiches gilt, wenn im Nutzungsvertrag eine Erstattung von Mehrerlösen vorgeschrieben wird.

Mit der Nichtanerkennung von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen widerspricht das BMF der überwiegend in der Fachliteratur sowie vom Institut der Wirtschaftsprüfer vertretenen Ansicht, wonach die Netzbetreiber infolge der - durch die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zu Mehrerlösen bestehenden - Pflicht zur Herausgabe der (rechtsgrundlos) vereinnahmten Mehrerlöse nach bereicherungsrechtlichen Grundsätzen eine auch steuerrechtliche anzuerkennende Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden haben.

Da das BMF-Schreiben mit den Landesfinanzbehörden abgestimmt wurde, sind die örtlichen Finanzämter an die in dem Schreiben dargestellten Grundsätze gebunden, so dass die von vielen Energieversorgungsunternehmen gebildete Rückstellung für Mehrerlösabschöpfung bundesweit nicht anerkannt werden dürfte. Die Argumentation des BMF erscheint jedoch angreifbar, weshalb eine Klage gegen einen entsprechenden Steuerbescheid recht gute Erfolgsaussichten haben dürfte.

Praxistipp:

Vor dem Hintergrund, dass die Auffassung der Finanzverwaltung in den maßgeblichen Fachkreisen nicht unumstritten ist, sollten Steuerbescheide der betroffenen Veranlagungszeiträume dadurch offen gehalten werden, dass hiergegen Rechtsmittel eingelegt werden.

5.2. Direktvermarktung gemäß § 17 EEG 2009

„Anlagenbetreiber/innen können in der Anlage erzeugten Strom kalendermonatlich an Dritte veräußern (Direktvermarktung), […]. Der Vergütungsanspruch gem. § 16 entfällt im gesamten Kalendermonat […]. Der Zeitraum, […], wird auf die Vergütungsdauer nach § 21 Abs. 2 angerechnet.

Abweichend können Anlagenbetreiber/innen einen bestimmten Prozentsatz des in der Anlage erzeugten Stroms kalendermonatlich direkt vermarkten.

[…]. Anlagenbetreiber/innen, die Strom nach Abs. 1 direkt vermarktet haben, können den Vergütungsanspruch nach § 16 im folgenden Kalendermonat wieder geltend machen, […].“

In der aktuell gültigen Gesetzesfassung des Erneuerbare-Energien-Gesetzes vom 25. Oktober 2008 (EEG 2009) wird der Begriff der **Direktvermarktung** erstmalig explizit geregelt. Der Begriff Direktvermarktung bedeutet, dass ein Anlagenbetreiber oder Händler den aus Erneuerbaren Energien gewonnenen Strom direkt an der Strombörse (z. B. an der European Energy Exchange - EEX) oder außerbörslich über sog. OTC-Geschäfte (Over The Counter) handelt. Auf diese Weise wird der aus Erneuerbaren Energien gewonnene Strom zu Marktpreisen verkauft und die EEG-Vergütung wird nicht in Anspruch genommen.

Im Vorgängergesetz EEG vom 21. Juli 2004 (EEG 2004) war die Direktvermarktung zwar nicht explizit geregelt, ein Verbot bestand jedoch nicht. Auf Grund der fehlenden gesetzlichen Regelung war ein zeitweiser Ausstieg aus der EEG-Vergütung im EEG 2004 prinzipiell sehr kurzfristig möglich (innerhalb eines 15-Minuten-Intervalls). Die Abweichung von den EEG-Vergütungen kam unter dem Vorgängergesetz nur bei überdurchschnittlichen Strompreisen vor und wurde nur von einzelnen Anlagenbetreibern wahrgenommen.

Mit steigenden Börsenpreisen und sinkenden EEG-Vergütungssätzen kann jedoch davon ausgegangen werden, dass sich der Umfang der Direktvermarktung zukünftig weiter erhöhen wird. Die Begründung für die explizite Neuregelung einer Direktvermarktung in das neue EEG 2009 erfolgt im Wesentlichen anhand zweier Argumentationsstränge:

- Erstens sollen die Erzeuger von Strom aus Erneuerbaren Energien Markterfahrungen sammeln und in diesem Zusammenhang auch Kooperationen mit anderen Marktteilnehmern aufbauen, um somit innovative Wechselbeziehungen zu generieren.

- Zweitens können sich die Anlagenbetreiber auf diesem Wege von den nominell sinkenden EEG-Vergütungssätzen lösen. Den Vorteilen der Direktvermarktung standen unter der oben beschriebenen Regelung des EEG 2004 auch deutliche Nachteile gegenüber. Hier bestand die Gefahr, dass die Anlagenbetreiber sog. *Rosinenpicken* betreiben, d. h., dass die Anlagenbetreiber aus der EEG-Vergütung aussteigen konnten, wenn die Börsenpreise über den EEG-Vergütungssätzen lagen und vice versa. Die Folge eines solchen Verhaltens war eine verminderte Fördereffizienz des EEG, da Risiken sozialisiert und Chancen privatisiert werden konnten. Weiter wurde die Prognose der EEG-Einspeisung seitens der Übertragungsnetzbetreiber (ÜNB) durch die kurzfristigen Ankündigungsfristen und die zeitlich stark begrenzte Direktvermarktung erschwert. Hierdurch stiegen sowohl die Kosten der Systemdienstleistung der ÜNB als auch das Volumenrisiko der Versorger. Zudem erhöhte die Direktvermarktungsmöglichkeit des EEG 2004 die statistische Datenerfassung und folglich den administrativen Aufwand im Rahmen.

Diese Probleme sollen nun im aktuell gültigen EEG 2009 durch den § 17 EEG gelöst werden. So regelt Abs. 1 die Voraussetzungen und Rechtsfolgen einer umfassenden Direktvermarktung, Abs. 2 regelt die prozentuale Direktvermarktung und Abs. 3 definiert die Anforderungen für die Rückkehr zur EEG-Vergütung. Nach. § 16 Abs. 4 EEG unterliegen Anlagenbetreiber der sog. Andienungspflicht, was bedeutet, dass sie ab dem Zeitpunkt der Geltendmachung des Vergütungsanspruchs den gesamten in ihrer Anlage erzeugten Strom in das Netz einspeisen und dem Netzbetreiber zur Verfügung stellen müssen. § 17 Abs. 1 und 2 EEG definieren nun Ausnahmen von dieser Andienungspflicht.

- Gemäß § 17 Abs. 1 EEG ist eine kalendermonatliche Direktvermarktung möglich, sofern diese jeweils vor Beginn des vorangegangenen Kalendermonats dem Netzbetreiber angezeigt wird. Abs. 1 bezieht sich auf den gesamten im Kalendermonat erzeugten Strom und regelt somit die vollständige Direktvermarktung. Durch die Regelung des § 17 EEG sollten sowohl die oben erwähnten Probleme behoben als auch die Vorteile der Direktvermarktung beibehalten werden. § 17 EEG stellt folglich eine Kompromisslösung zwischen dem Netz- und Anlagenbetreiber dar.

- Abs. 2 regelt die anteilige oder auch prozentuale Direktvermarktung. Hier wird es dem Anlagenbetreiber ermöglicht, einen von ihm frei wählbaren Anteil des von ihm produzierten Stroms direkt an Dritte zu verkaufen. Entscheidet sich der Anlagenbetreiber für eine Direktvermarktungsquote i. H. v. 100 %, greift Abs. 1 entsprechend. Ebenso wie bei der umfassenden Direktvermarktung muss die anteilige Direktvermarktung vor Beginn des vorangegangenen Kalendermonats dem Netzbetreiber angezeigt werden, der Mindestvermarktungszeitraum beträgt ebenfalls einen Monat. Hinzu kommt die Anzeige des direkt zu vermarktenden Prozentsatzes, welcher nachweislich jederzeit eingehalten werden muss. Die permanente Einhaltung bedeutet jedoch nicht nur, dass der Prozentsatz für die gesamte Dauer der Direktvermarktung, sondern in jedem Messintervall eingehalten werden muss, da der Anlagenbetreiber ansonsten den Strom zu Spitzenlastzeiten direkt vermarkten könnte. Dies würde ähnlich Probleme in Form von Rosinenpicken bedingen wie nach dem EEG 2004.

- Schließlich regelt Abs. 3 die Rückkehr zur EEG-Vergütung gem. § 16 EEG. Hierzu muss die Rückkehr jeweils vor Beginn des vorangegangenen Kalendermonats dem verpflichteten Netzbetreiber angezeigt werden, um den Vergütungsanspruch wieder geltend zu machen.

Als Ansprechpartner zum Thema EEG-Direktvermarktung stehen Ihnen unter anderem in der Niederlassung Düsseldorf Herr **WP/StB Michael Reinartz** und Herr **Philipp Bugdoll** unter der Tel. 0211-1371-229 zur Verfügung.

5.3. Marktregeln für die Durchführung der Bilanzkreisabrechnung Strom (MaBiS) – Hohe Anforderungen an die Marktteilnehmer

Mit Beschluss der sechsten Beschlusskammer der Bundesnetzagentur (BK6-07-002) vom 10. Juni 2009 hat die Bundesnetzagentur für die mengenmäßige Stromabrechnung „Marktregeln für die Durchführung der Bilanzkreisabrechnung Strom“ festgelegt, die verpflichtend ab dem 1. April 2011 für alle betroffenen Marktteilnehmer anzuwenden sind. In diesem Beschluss werden die der mengenmäßigen Bilanzkreisabrechnung zugrunde liegenden Prozesse und Datenübertragungen für die Marktrollen des Bilanzkoordinators, des Verteilnetzbetreibers, des Bilanzkreisverantwortlichen und des Lieferanten standardisiert und automatisiert für den elektronischen Datenaustausch.

Die Veröffentlichung verbindlicher Geschäftsprozesse für die Bilanzkreisabrechnung durch die Bundesnetzagentur erfolgte mit gleichnamiger Publikation am 28. April 2010; somit sind die Prozess- und daraus resultierenden Dateninhaltsanforderungen den Marktteilnehmer bekanntgegeben worden.

Allgemeine Ziele der MaBiS

Ziel der Marktregeln für die Durchführung der Bilanzkreisabrechnung ist es, die Bilanzierung der Energiemengen und die Kommunikation zwischen den Marktpartnern auf dem Strommarkt transparenter, einheitlicher und zuverlässiger zu gestalten. Festgelegte

Abläufe bei der Bilanzierung regeln dabei, welcher Marktteilnehmer welche Daten an wen, in welchem Format und in welcher Frist zu übermitteln hat.

Neue und komplexe Anforderungen

Für die Marktteilnehmer resultieren aus den MaBiS nicht nur vollkommen neue und komplexe Anforderungen, sondern diese sind auch noch zeitnah umzusetzen, um das Funktionieren des Marktes ab dem 1. April 2011 sicherzustellen und finanzielle Risiken für die einzelnen Unternehmen aufgrund nicht durchführbarer Abrechnungsprozesse auszuschließen.

Das wirtschaftliche Risiko bei fehlerhaften Bilanzierungsdaten soll nach den vorliegenden Regelungen der MaBiS möglichst verursachungsgerecht auf die Marktteilnehmer verteilt werden. Dabei ist folgender Fall zu beachten: Wenn ein Verteilnetzbetreiber nicht in der Lage ist, bis zum 10. Werktag des Folgemonats sein Netzgebiet mengenmäßig vollständig und richtig zu bilanzieren, trägt der Verteilnetzbetreiber das wirtschaftliche Risiko, wenn falsche Bilanzdaten nachträglich korrigiert werden müssen. Das gilt insbesondere auch deshalb, weil ab dem 11. Werktag des Folgemonats Datenmeldungen des Verteilnetzbetreibers nur noch in der Bilanzkreisabrechnung berücksichtigt werden können, wenn jeder von der Datenmeldung betroffene Bilanzkreisverantwortliche der Nachmeldung zugestimmt hat. Aufgrund des fehlenden rechtlichen Anspruchs auf Zustimmung hat der Verteilnetzbetreiber in der Folge dann keine Möglichkeit mehr, eine zutreffende mengenmäßige Strombilanz für sein Bilanzierungsgebiet aufzustellen. Letztendlich wird sich das wirtschaftliche Risiko einer unzutreffenden Strombilanz im Jahresabschluss des Verteilnetzbetreibers niederschlagen.

Regeln für den Informationsfluss

Die sechste Beschlusskammer der Bundesnetzagentur legte am 10. Juni 2009 EDIFACT (Electronic Data Interchange For Administration, Commerce and Transport) endgültig als standardisiertes Kommunikationsformat im Energiemarkt fest. Alternative Formate und manuell gesteuerte Informationsflüsse können zwischen verschiedenen Marktteilnehmern nur noch in Ausnahmefällen verwendet werden. Sämtliche Marktpartner müssen über entsprechende systemtechnische Kommunikationsfähigkeiten verfügen, was sowohl die Bearbeitung ein- und ausgehender EDIFACT-Dateien als auch deren inhaltliche und formale Prüfung sowie die Verwaltung von Nachrichten betrifft.

Beschreibung des Informationsflusses

Durch die Bundesnetzagentur wurden für das Zusammenspiel von Lieferant, Bilanzkreisverantwortlichen, Verteilnetzbetreiber und Bilanzkoordinator Regeln aufgestellt, wobei der Verteilnetzbetreiber beim Datenaustausch eine zentrale Rolle einnimmt und für die Richtigkeit der von ihm fristgerecht bereitzustellenden Daten haftet.

Zunächst hat der Verteilnetzbetreiber die Zeitreihen für die mengenmäßige Stromlieferungsmenge mit den Lieferanten abzustimmen. Dann sendet er die daraus resultierenden Zeitreihen, die für die Bilanzkreisabrechnung genutzt werden sollen, an den Bilanzkoordinator, der diese Daten seinerseits an den Bilanzkreisverantwortlichen weiterleitet. Vom Bilanzkreisverantwortlichen erhält der Bilanzkoordinator wiederum Rückmeldungen über die Akzeptanz der Zeitreihen, die an den Verteilnetzbetreiber übermittelt werden.

Der Bilanzkreisverantwortliche ist verpflichtet, die vom Bilanzkoordinator erhaltenen Bilanzkreissummenzeitreihen zu prüfen und das Prüfungsergebnis mitzuteilen. Für den Fall, dass der Bilanzkreisverantwortliche die Daten für fehlerhaft hält, wird der Bilanzkoordinator die Fehlermeldungen an den Verteilnetzbetreiber zur Klärung weitergeben.

Ein bedeutender Schritt für den Verteilnetzbetreiber ist es, alle Messstellen im Bilanzierungsgebiet zu erfassen und zählpunktscharf ins Energiedatenmanagement (EDM) zu bringen.

MaBiS führt zu einem höheren Datenaufkommen und zu größeren Termindruck, weil die Daten innerhalb von 10 Tagen gemeldet sein müssen.

Bilanzkreisabrechnung durch den Bilanzkoordinator

Aufgabe des Bilanzkoordinators ist es, die Regelzone auszubilanzieren und dabei jeden Bilanzkreis einschließlich der zugeordneten Unterbilanzkreise abzurechnen.

Die Regelungen der MaBiS geben vor, dass der Bilanzkoordinator spätestens am 20. Werktag nach dem Liefermonat die viertelstündlichen Ausgleichsenergiepreise in Form einer Preiszeitreihe in einem marktweit einheitlichen Format zur Verfügung stellen muss. Den mit ihm in vertraglichem Verhältnis stehenden Bilanzkreisverantwortlichen hat der Bilanzkoordinator die Preiszeitreihe selbstständig zu übermitteln.

Der Bilanzkoordinator erstellt und versendet bis spätestens zum 42. Werktag nach dem Liefermonat die Bilanzkreisabrechnung an den Bilanzkreisverantwortlichen.

Fazit: „Der 1. April 2011 rückt immer näher!“

Um negative Folgen zu vermeiden, ist es notwendig, frühzeitig die bestehenden Prozesse sowie insbesondere die IT-Systeme auf Anpassungsbedarf abschließend zu analysieren. Nur wenn die Prozesslandschaft die Anforderungen der MaBiS erfüllen kann, sind finanzielle Schäden aufgrund nicht umsetzbarer Abrechnungsprozesse zu vermeiden.

Die BDO AG kann Sie hierbei als kompetenter Partner unterstützen.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema stehen Ihnen u. a. in der Niederlassung Hamburg Herr **WP/StB/RA**

Gunther Baier (Tel. 040/30293-522) und Herr **Diplom Betriebswirt Nico Hinterland** (Tel. 040/30293-0) zur Verfügung.

5.4. Regierungsentwürfe zur Änderung des Energie- und Stromsteuergesetzes sowie Haushaltsbegleitgesetzes 2011

Die Bundesregierung hat am 27. September 2010 zwei gravierende Änderungen des Energie- und des Stromsteuergesetzes vorsehende Gesetzentwürfe veröffentlicht, die erhebliche Energie- und Stromsteuererhöhungen bewirken. Dabei handelt es sich um den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes (EnergieStG bzw. StromStG) sowie das Haushaltsbegleitgesetz 2011 (HBeglG 2011).

Laut Regierungsentwurf zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes sollen seit dem Inkrafttreten des Energiesteuergesetzes aufgetretene Umsetzungsschwierigkeiten beim Gesetzesvollzug behoben werden. Der Gesetzesvollzug und die klimapolitische Wirkung der bestehenden Energie- und Stromsteuervorschriften sollen verbessert und an das sich ständig ändernde Marktumfeld für Energieerzeugnisse angepasst werden. Schließlich sollen Wettbewerbsbeeinträchtigungen in der Landwirtschaft durch die unterschiedliche Agrardieselbesteuerung in der EU abgemildert werden.

Zur Umsetzung vorstehender Ziele soll der verstärkte Einsatz von umweltfreundlicherem Erdgas für die steuerbegünstigte Herstellung von Energieerzeugnissen ermöglicht und aus Umweltschutzgründen die landseitige Stromversorgung von Wasserfahrzeugen steuerlich begünstigt werden. Durch Einführung eines am Energiegehalt orientierten Steuersatzes wird das Besteuerungsverfahren insbesondere im Bereich der Sekundär- und Ersatzbrennstoffe vereinfacht. Mit einer Ausweitung der Steuerentlastungen auf Leicht- und mittelschwere Öle wird den Bedürfnissen von Unternehmen Rechnung getragen, die aus technischen Gründen für bestimmte Verfahren nur Leichtöl verheizen können. Die Agrardiesel-Steuervergütung soll künftig ohne Selbstbehalt und Obergrenze gewährt werden. Außerdem erfolgen etliche Klarstellungen und redaktionelle Änderungen aus Rechtssicherheitsgründen.

Der Regierungsentwurf zur Änderung des EnergieStG stellt zunächst in § 1 Abs. 3 S. 1 vor Nr. 1 EnergieStG klar, dass weder Brennholz in jeglicher Form noch Holzkohle der Energiesteuer unterliegt. Ferner wird die bisher in der Steuerentlastungsvorschrift des § 50 EnergieStG enthaltene Legaldefinition der Biokraft- und Bioheizstoffe der Übersichtlichkeit halber in den Definitionskatalog des § 1a EnergieStG aufgenommen. Nach den geplanten Änderungen des EnergieStG umfasst die Definition von Erdgas auch gasförmige beim Kohleabbau aufgefangene Energieerzeugnisse, ohne die den gasförmigen Kohlenwasserstoffen zuzuordnenden gasförmigen Biokraft- und Bioheizstoffe. Durch die Zuordnung Letzterer zu den gasförmigen Kohlenwasserstoffen kann bei kleineren Energieerzeugungsanlagen das aufwändigere Besteuerungsverfahren für Erdgas vermieden werden. Sofern eine sinnvolle Zuordnung nichtgasförmiger Energieerzeugnisse zu einem der in § 2 Abs. 1 EnergieStG genannten Energieerzeugnisse aufgrund ihrer Beschaffenheit nicht möglich ist, was in der Praxis insbesondere Sekundärbrennstoffe wie Altreifen oder Kunststoffverpackungen betraf, soll künftig ein am Energiegehalt orientierter Steuersatz (EUR 1,73/GJ), dem der Heizwert zugrunde gelegt wird und dessen Höhe der Besteuerung des Energiegehaltes von Heizöl entspricht, das Besteuerungsverfahren durch Einführung einer zusätzlichen Bemessungsgröße vereinfachen. Die Steuerbefreiung infolge des sog. Herstellerprivilegs wird auf fremdbezogene Energieerzeugnisse mit Ausnahme von Kohle und Erdgas ausgeweitet, um Anreize zur Verwendung klimaungünstigerer Energieerzeugnisse zu vermeiden. Bei Erdgas wird eine Steuerentlastung nach § 47 EnergieStG ermöglicht. Die bisherige Steuerbefreiung für gasförmige Kohlenwasserstoffe soll gemeinschaftsrechtskonform auf das Verheizen von gasförmigen Biokraft- und Bioheizstoffen eingeschränkt werden und eine Vermischung mit anderen Energieerzeugnissen darf künftig nur durch den Verwender am Ort des Verbrauchs erfolgen. Eine Belieferung durch ein Leitungsnetz ist in den Fällen des Mischens wie bisher steuerbefreiungsschädlich. Ebenfalls aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen erfolgt die Streichung der Steuerentlastung für das Verheizen von Kohlenwasserstoffanteilen in gasförmigen Gemischen und anderen Stoffen, die bei der Lagerung oder Verladung von Energieerzeugnissen, beim Betanken von Kraftfahrzeugen oder bei der Entgasung von Transportmitteln aufgefangen werden, soweit diese Gemische nicht zu den in § 25 EnergieStG genannten Zwecken bzw. im Rahmen des Herstellerprivilegs verwendet werden. Neben den in § 47 Nrn. 3 und 4 EnergieStG entlastungsfähigen gasförmigen Kohlenwasserstoffen sind künftig auch die ihnen nach § 2 Abs. 4 und 4a EnergieStG gleichgestellten Energieerzeugnisse begünstigt.

Die Steuerentlastung für Gasöle und Flüssiggase wird künftig auch auf Leichtöle und mittelschwere Öle erstreckt, verbunden mit der Möglichkeit zu weiteren Entlastungen nach §§ 51, 53, 54 und 55 EnergieStG, sofern der Mindestentlastungsbetrag EUR 50/Kalenderjahr beträgt. Hintergrund ist, dass verschiedene industrielle Anwendungen für Heizprozesse oder den Antrieb von Gasturbinen und Verbrennungsmotoren in begünstigten Anlagen der Verwendung dieser oder ihnen von der Beschaffenheit ähnlicher Energieerzeugnisse bedürfen.

Bei der Steuerentlastung für bestimmte industrielle Prozesse und Verfahren sind künftig auch keramisch gebundene Schleifkörper und Erzeugnisse aus Porenbe-

tonerzeugnissen und Waren aus Kohlenstoffen (z. B. Graphit) entlastungsfähig. Zudem wird die Vorschrift des § 51 EnergieStG zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten um den Prozess des Erwärmens ergänzt. Weitere Steuerentlastungen können für diese Energieerzeugnisse nicht gewährt werden. Begründet wird dies mit dem Erhalt der mit der Steuerspreizung für Kraftstoffe bezweckten Lenkungswirkung. Auch bei der Steuerentlastung für die Stromerzeugung und die Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen sollen nach § 53 EnergieStG keine weiteren Steuerentlastungen gewährt werden. Bei der Steuerentlastung für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bzw. der Land- und Forstwirtschaft und in sonstigen Fällen werden künftig in die zum Verheizen eingesetzten Energieerzeugnisse insbesondere auch Sekundär- und Ersatzbrennstoffe einbezogen.

Die Neuregelung des § 56 EnergieStG soll sicherstellen, dass bei grenzüberschreitend betriebenen ÖPNV-Linien und -Strecken eine Steuerentlastung nur für die im Geltungsbereich des EnergieStG verwendeten Energieerzeugnisse gewährt wird.

Um Wettbewerbsnachteile deutscher Landwirte aus der Höherbesteuerung von Agrardiesel in Deutschland zu mindern, soll die Agrardieselsteuervergütung ohne Selbstbehalt und Obergrenze gewährt werden.

Im Rahmen der Ermächtigungsgrundlagen ist zudem vorgesehen, dass durch Rechtsverordnung die Möglichkeit zu einer Verfahrensvereinfachung dergestalt eröffnet werden kann, dass die Steuerentlastung auch durch Lieferer der Energieerzeugnisse beantragt werden kann.

Nach dem Regierungsentwurf zur Änderung des Stromsteuergesetzes soll Strom, der im Fall einer landseitigen Stromversorgung von Wasserfahrzeugen für die Schifffahrt - mit Ausnahme der privaten nicht gewerblichen Schifffahrt - verbraucht wird, von der Stromsteuer befreit werden, wobei die Inanspruchnahme der Stromsteuerbefreiung an das Erfordernis einer entsprechenden Erlaubnis geknüpft wird.

Die Entlastungsmöglichkeiten des § 9a StromStG werden entsprechend § 51 EnergieStG erweitert, allerdings können bei § 9a StromStG weitere Entlastungen in Anspruch genommen werden.

Mit dem Regierungsentwurf zum Haushaltsbegleitgesetz 2011 sollen Maßnahmen zur Konsolidierung des finanz- und wirtschaftskrisenbelasteten öffentlichen Haushalts eingeleitet werden. Im Energie- und StromStG sollen für die Jahre 2011 und 2012 weitere seinerzeit zur Entlastung von Unternehmen des produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft (begünstigte Unternehmen) von den Wirkungen der ökologischen Steuerreform eingeführte und mittlerweile auch von ursprünglich nicht entlasteten Energieverbrauchern genutzte Steuerbegünstigungen reduziert werden.

Der Nutzung von Steuerbegünstigungen durch anderen Wirtschaftszweigen angehörige nicht begünstigte Unternehmen wird dadurch begegnet, dass eine Steuerentlastung nach § 54 Energiesteuergesetz (EnergieStG) für zur Wärmeerzeugung verwendete Energieerzeugnisse nur noch gewährt wird, soweit die erzeugte Wärme nachweislich durch ein begünstigtes Unternehmen genutzt worden ist. Damit ist eine erhebliche Einschränkung des sog. Contractings vorgesehen. Abweichend hiervon ist bei der Fernwärmeversorgung die Belieferung auch anderer Verbraucher als des Produzierenden Gewerbes zulässig. Die Steuerentlastungssätze werden auf 20 % des Regelsteuersatzes reduziert. Durch eine Anhebung des Sockelbetrages, oberhalb dessen eine Steuerentlastung gewährt wird, auf EUR 500, werden der Begünstigtenkreis reduziert und Energieerzeugnisse mit einem Steuerwert von EUR 2500 künftig voll versteuert. Auch im Rahmen des § 55 EnergieStG gilt die Einschränkung der begünstigten Sachverhalte sowie die Ausnahme für die Fernwärmeversorgung, allerdings wird hier der Entlastungsumfang durch den Spitzenausgleich in 2011 und 2012 auf 73 % reduziert. Korrespondierend zur Reduzierung der Steuerentlastungssätze werden die für den Spitzenausgleich verbleibenden Steueranteile und der Sockelbetrag auf EUR 2000 erhöht.

Im Stromsteuergesetz (StromStG) wird durch das HBeglG 2011 das bisherige Erlaubnisverfahren mit ermäßigtem Steuersatz auf ein Steuerentlastungsverfahren umgestellt. Die Steuerentlastung für den Verbrauch von Strom ist nur begünstigt, soweit die in § 9b StromStG genannten Erzeugnisse Licht, Wärme, Kälte, mechanische Energie und Druckluft tatsächlich auch nachweislich durch ein begünstigtes Unternehmen genutzt werden. Abweichend hiervon wird die Steuerentlastung auch für Strom zur Erzeugung von in Behältern (z. B. Druckflaschen) abgegebener Druckluft gewährt. Der neue Entlastungsbetrag entspricht einer Halbierung der bisherigen Steuerermäßigung. Zur Begrenzung des Begünstigtenkreises auf überwiegend im internationalen Wettbewerb stehende Unternehmen wird der Sockelbetrag auf EUR 500 erhöht, was einer Verbrauchsmenge von rd. MWh 122 entspricht. Eine Steuerentlastung wird damit erst oberhalb der neuen Sockelverbrauchsmenge von MWh 122 mit einem Steuerwert von EUR 2500 gewährt, während bis zu diesen Beträgen eine volle Besteuerung stattfindet. Korrespondierend zur vorstehenden Sockelbetragserhöhung wird auch der Sockelbetrag für den Spitzenausgleich auf EUR 2500 angehoben sowie die Einschränkung der begünstigten Zwecke übernommen, wiederum mit Ausnahme der Abgabe von Druckluft in Behältern. Der Entlastungsumfang durch den Spitzenausgleich wird für 2011 und 2012 wie im EnergieStG auf 73 % reduziert.

Hinweis:
Über die sich beim Inkrafttreten der Änderungen des Energie- und Stromsteuergesetz im Vergleich zu den beiden Regierungsentwürfen ergebenden Abweich-

ungen werden wir Sie zu gegebener Zeit umgehend informieren. Wir gehen davon aus, dass die Änderungen zum 1. Januar 2011 in Kraft treten dürften.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen u. a. in der Niederlassung Hamburg Herr **RA Thorben Sundström** (Tel. 040/30293-739) zur Verfügung.

6. SONSTIGE

6.1. Bürgerdarlehen ein beachtenswertes Modell zur Linderung der Finanznot der kommunalen Haushalte

Die Finanznot der Kommunen und Städte ist hinlänglich bekannt und täglich kommen neue Finanzlasten auf die Kommunen zu.

Den Kommunen werden einerseits immer mehr Aufgaben von Bund und Ländern zugewiesen, andererseits gehen die Steuereinnahmen immer weiter zurück.

So ist es nicht verwunderlich, dass einige Kommunen aufgrund ihrer bilanziellen Überschuldung – die durch die inzwischen erstellte Eröffnungsbilanz nach dem System der Doppik erkennbar wurde - unter Finanzaufsicht der übergeordneten Ebene gestellt sind.

Der entstandenen Finanzierungslücke versuchen die Kommunen u. a. mit Kürzungen ihrer freiwilligen Leistungen zu begegnen, indem z. B. Schwimmbäder und Theater geschlossen werden.

Eine solche Reduzierung des Leistungsumfanges ihrer eigenen Kommune ist für die Bürger häufig unmittelbar spürbar.

Vor diesem Hintergrund, dass es eine unmittelbare Beziehung zwischen den Bürgern als Leistungsempfängern und der Kommune als Leistungserbringer gibt, entstand die Idee, dass Bürger ihrer Kommune Geld leihen, das die Kommune zur Finanzierung ihrer öffentlichen Aufgaben einsetzt.

Für die Umsetzung dieser Idee benötigen die Kommunen bzw. Städte jedoch eine Bank, weil es sich hier um ein Finanzgeschäft handelt, das unter die Zuständigkeit der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) fällt.

Dies hat sich gezeigt, als die Stadt Quickborn direkt ein Darlehen bei ihren Bürgern aufnehmen wollte, was jedoch durch die BaFin untersagt wurde, weil das Gesetz als Bedingung für eine Kreditaufnahme eine Bankerlaubnis voraussetzt.

Die in Willich bei Düsseldorf ansässige biw AG – Bank für Investments und Wertpapiere - hat diese Idee - unter Berücksichtigung der Zuständigkeit der BaFin - weiterentwickelt und eine Plattform im Internet unter dem Namen „Heimatinvest“ geschaffen, auf der sie als abwickelnde Bank (Zwischenhändler) die Kommunen als Kreditnehmer und ihre Bürger als Kreditgeber zusammenbringt.

Der grundsätzliche Ablauf stellt sich wie folgt dar:

- Die Kommunen melden ihren Finanzbedarf (Kreditbetrag) sowie ihre Konditionen (Dauer, Verzinsung, etc.) in der Internetplattform Heimatinvest an.

  Dabei muss der Zweck nicht zwingend angegeben werden. Man kann jedoch davon ausgehen, dass die Bereitschaft der Bürger, ihrer Kommune einen Kredit zu gewähren, steigt, wenn die Mittel für einen bestimmten Zweck verwandt werden, den die Bürger als unterstützenswert betrachten.

- Die Bürger, die auf das Angebot eingehen und einen Teil der Finanzierung übernehmen möchten, eröffnen bei der biw AG ein „Heimatinvestkonto“ und zahlen dort ihren gewünschten Anlagebetrag ein (Mindestgebot 5 TEUR). Diese Einzahlung gilt als Gebot für das Bürgerdarlehen.

- Der Gebotsprozess endet, sofern der gewünschte Kreditbetrag erreicht ist. Die Beteiligten können sich über den Stand der Einzahlungen der Bürger (Gebotsliste) tagesaktuell auf der entsprechenden Webseite informieren.

- Der Vertrag zwischen Kommune und Bürger kommt erst zustande, wenn der gewünschte Kreditbetrag der Kommune auf dem Konto Heimatinvest durch Einzahlungen der Bürger erreicht wird.

- Sofern der von der Kommune gewünschte Kreditbetrag erreicht wird, erfolgt der Abschluss eines Kreditvertrages und die biw AG überweist die Einzahlungen der Bürger auf ein separates biw-Konto der Kommune.

- Die Stadt zahlt die Zinsen und Tilgungen an die biw AG, die ihrerseits diese Gelder unmittelbar an die Heimatinvest-Konten der Bürger umbucht.

- Die Bürger können Guthabensalden auf Zins- und Tilgungsleistungen der Kommunen jederzeit auf ihr Konto bei ihrer Hausbank überweisen.

Es handelt sich hier sicher um eine interessante Alternative zu den übrigen Finanzierungsformen der kommunalen Finanzierung, weil die Kommunen sich zu vergleichbaren Bedingungen eines normalen Bankkredites finanzieren können.

Die Bank erhält entsprechende Gebühren von der Kommune für das Transaktionsvolumen und für die Kontoverwaltung.

Inwieweit Bürger die Finanznot ihrer Kommune lindern können, hängt neben den Zinsbedingungen natürlich auch von der Vermögenssituation der Bürger der jeweiligen Kommune ab.

Die Zukunft wird zeigen, inwieweit dieses neue Finanzierungsmodell von allen Beteiligten angenommen wird und wie die ersten Erfahrungen bei den Projekten ausfallen.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Düsseldorf Herr **WP/StB Rolf Irlbeck** unter der Tel. 0211-1371-217 zur Verfügung.

6.2. Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM)

Die ursprünglich für das Kalenderjahr 2011 vorgesehene Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) wird **verschoben**, voraussichtlich auf das Kalenderjahr 2012. Im entstehenden **Übergangszeitraum** sind deshalb grundsätzlich die allgemeinen Vorschriften des Lohnsteuerabzugsverfahrens weiterhin anzuwenden. An der letztmaligen Ausstellung einer Lohnsteuerkarte für das Kalenderjahr 2010 soll jedoch festgehalten und deshalb die **Gültigkeit der Lohnsteuerkarten 2010** bis zur erstmaligen Anwendung der ELStAM verlängert werden. Arbeitgeber dürfen die Lohnsteuerkarte 2010 deswegen erst nach Ablauf des Übergangszeitraums vernichten. Im Übrigen ist mit der Lohnsteuerkarte wie bisher zu verfahren.

Besonderheiten bestehen in den Fällen, in denen der Arbeitgeber die Lohnsteuerbescheinigung an die Finanzverwaltung nicht elektronisch übermittelt, sondern sie auf der Lohnsteuerkarte erteilt und diese dem Arbeitnehmer herausgibt. Dabei kann die Lohnsteuerkarte nicht beim Arbeitgeber verbleiben, da sie für die Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers benötigt wird. Im Übergangszeitraum bis zur Einführung der ELStAM kann der Arbeitgeber bei fortbestehendem Dienstverhältnis die Lohnsteuerabzugsmerkmale der Lohnsteuerkarte 2010 deshalb weiter anwenden. Dazu muss ihm der Arbeitnehmer schriftlich bestätigen, dass die Abzugsmerkmale aus 2010 auch für den weiteren Lohnsteuerabzug zutreffend sind.

Ab dem Kalenderjahr 2011 soll die Zuständigkeit zur Änderung sämtlicher Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte auf die Finanzämter übergehen.

Als Ansprechpartner zu diesem Thema steht Ihnen unter anderem in der Niederlassung Hamburg Herr **RA/StB Roland Speidel** unter der Tel. 040/30293-133 zur Verfügung.

7. INHOUSE-WORKSHOP: DIE SPARTENRECHNUNG IN DER PRAKTISCHEN UMSETZUNG

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurde die Spartenrechnung neu eingeführt. Finanzverwaltung und Steuerpflichtiger müssen diese nun richtig anwenden. Dabei ergeben sich in der Praxis sehr viele Einzelfallprobleme.

Die Finanzverwaltung hat die entsprechenden Formulare sowie ein Schreiben zum Jahressteuergesetz 2009 veröffentlicht. Dennoch bleiben viele Fragen ungeklärt. Zum Teil werden gerade auch neue Abgrenzungsfragen aufgeworfen.

Vor diesem Hintergrund haben wir bei Mandanten und Nichtmandanten Inhouse-Workshops zum Thema Spartenrechnung veranstaltet.

In diesem Workshop wird aufgezeigt, welche Festlegungen schon bestehen und in welchen Bereichen eine Diskussion mit der Finanzverwaltung gesucht werden kann.

Dabei ist der Workshop in jeder Phase auf den Mandanten abgestimmt:

Zuerst wird der individuelle Spartenrechnungskreis ermittelt. Bei Beteiligungen wird eingeschätzt, in welcher Form diese bei der Spartenrechnung Eingang finden.

Danach werden die Tätigkeiten durchleuchtet. Nur zum Thema Versorgung hat die Finanzverwaltung sich im BMF-Schreiben vom 12. November 2009 ausführlich geäußert. Insbesondere zum Verkehrsbereich schweigt dieses BMF-Schreiben, obwohl die Finanzverwaltung tatsächlich in diesem Bereich sehr differenziert. Des Weiteren ist die Bewertung als Hilfsgeschäft oder Nebentätigkeit im BMF-Schreiben nicht eindeutig geklärt. Hier geben wir Hilfestellung.

Auch die Frage der Zusammenfassung verschiedener Tätigkeiten zu einer Sparte ist ein weiteres wichtiges Thema in diesem Workshop.

Ziel der Workshops ist die gemeinsame Erarbeitung der Spartenrechnung des Mandanten.

In vielen Fällen bietet sich danach an, dass unverbindliche Gespräch mit der Finanzverwaltung zu suchen. Auch für diese ist die Spartenrechnung neu, sodass sie unserer Erfahrung nach in vielen Fällen durchaus ein Interesse daran hat, dass die Steuererklärung auf einer gemeinsamen Auffassung zur Spartenrechnung beruht und nicht erst im Rahmen der Betriebsprüfung dieses Thema geklärt wird.

Gerne unterbreiten wir auch Ihnen ein attraktives Angebot für einen Inhouse-Workshop zum Thema Spartenrechnung.

Bei Interesse sprechen Sie bitte den Leiter des Fachbereichs Öffentliche Unternehmen, RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld (Tel. 040/30293-580 E-Mail: heinz-gerd.hunfeld@bdo.de), an.

8. VERANSTALTUNGEN

Kommunale Fachtagung

Datum: 28.10.2010, Scharbeutz (14:00 - 18:00)
Für Bürgermeister, Organvertreter und leitende Mitarbeiter der öffentlichen Hand sowie Führungskräfte kommunaler Unternehmen

Thematik:

Public Corporate Governance Kodex
Heike Wiesing-Weißbarth, BDO Lübeck

Einführung eines Chancen- und Risikomanagement-Systems bei kleinen Unternehmen
Volker Park, BDO Düsseldorf

Projektfinanzierung in Verbindung mit Erneuerbaren Energien
Frank Scholl, BDO Hamburg

Optimierung des Beschaffungs- und Portfolio-Managements
Volker Park, BDO Düsseldorf

Elektronik statt Papier, die E-Bilanz kommt!
Gunnar Rolf, BDO Lübeck

Anmeldung:

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Frau Heike Jorga
Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-11
Telefax: +49 451 70281-49
E-Mail: heike.jorga@bdo.de

Bilanzierung und Bewertung nach BilMoG - Praktikerseminar für Erstanwender

Datum: 28.10.2010, Bielefeld

Veranstaltungsort:

Best Western Hotel, Oldentruper Hof
Niedernholz 2, 33699 Bielefeld

Programm:

15.00 Uhr	Begrüßung und Themenüberblick
15.15 Uhr	Praxisrelevante Änderungen in Jahres- und Konzernabschluss anhand von Beispielen
16:30 Uhr	Kaffeepause
17.00 Uhr	Mögliche Bilanzgestaltung beim Übergang auf die neuen Vorschriften
18.00 Uhr	Erfahrungsaustausch – Wine & Dine

Referenten:

WP StB Dietrich Horn, Partner, Bielefeld
WP StB Markus Spinneken, Manager, Bielefeld

Anmeldung:

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Wibke Kordbarlag
Telefon: +49 521 520-322
Telefax: +49 521 8484
E-Mail: wibke.kordbarlag@bdo.de

Teilnahmegebühr:

100,00 Euro (einschl. Umsatzsteuer)
Nach Eingang der Anmeldung erhalten Sie eine Rechnung.

Workshop Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Datum: 28.10.2010, Düsseldorf (10:00 - 17:30)

Thematik:

Eines der größten Reformprojekte des deutschen Bilanzrechts wurde mit der Verabschiedung des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) zu Beginn des Jahres 2009 abgeschlossen.

Alle Neuregelungen des BilMoG sind spätestens seit dem 1. Januar 2010 anzuwenden. Nachdem erste Schritte zur BilMoG-Umstellung teilweise bereits im Jahr 2009 eingeleitet worden sind, gilt es nun, die Neuregelungen endgültig umzusetzen und die letzten Entscheidungen zu treffen.

Erste praktische Erfahrungen zeigen,

- welche Fragestellungen von besonderer Relevanz sind,
- wo mögliche Schwierigkeiten liegen und
- welche Möglichkeiten der Bilanzgestaltung/-politik insbesondere beim Übergang auf die neuen Vorschriften noch bestehen.

Auf Basis unserer Erfahrungen aus bereits durchgeführten BilMoG-Umstellungsprojekten sowie zwischenzeitlicher Veröffentlichungen möchten wir Ihnen Details zu einzelnen Themenschwerpunkten vermitteln sowie Konsequenzen und Alternativen für den Übergang auf das neue Bilanzrecht darstellen. Unsere praxiserfahrenen Referenten vermitteln Ihnen die notwendigen Kenntnisse zum Übergang auf das neue Recht und bieten Ihnen die Möglichkeit zum Erfahrungsaustausch in einer kleinen Workshop-Gruppe.

Teilnahmegebühr:

400 Euro (zzgl. Umsatzsteuer)

Anmeldung:

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Frau Susanne Kreuzmann
Berliner Allee 59, 40212 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-402
Telefax: +49 211 1371 -160
E-Mail: susanne.kreuzmann@bdo.de

Umsatzsteuer UPDATE 2010/2011

Datum: 28.10.2010, Berlin

Thematik:

Auch zum Jahreswechsel 2010/2011 bringen wir Sie wieder auf den neuesten Stand zum Thema aktuelle Steueränderungen.
Unser Update-Seminar behandelt alle wesentlichen Neuregelungen im Umsatzsteuerrecht. Sie erhalten einen Überblick über die aktuellen Steueränderungen und erfahren alles, was Sie zur praktischen Umsetzung der Steueränderungen in Ihrem Unternehmen wissen müssen.

Änderungen im Umsatzsteuerrecht 2010 und Auswirkungen auf die Praxis

- Praxiserfahrungen mit dem Mehrwertsteuerpaket 2010
- Praxis des neuen Vorsteuervergütungsverfahrens 2010
- Erweiterung des Reverse-Charge-Verfahrens ab dem 1. Juli 2010
- Wesentliche Änderungen aus Rechtsprechung und Verwaltung aus 2010, u.a. Änderungen zur Rechnungslegung und Vorsteuerabzug
  - EuGH- Vorsteuerabzug beim fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb – Vorsteuerabzug beim fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb
  - BFH - Änderung der Rechtsprechung zur Organschaft - Änderungen in der Rechnungslegung
  - BMF - Neues zu den Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Ausblick auf das Jahr 2011

- Änderungen in der Gesetzgebung durch das Jahressteuergesetz 2010
- Überblick über wichtige Änderungen der Umsatzsteuerrichtlinien 2011
- Neue Richtlinienvorschläge der EU, u.a. Vereinfachung bei der elektronischen Rechnung

Teilnahmegebühr:

59,50 Euro pro Teilnehmer (einschl. Umsatzsteuer)
Nach Eingang der Anmeldung, erhalten Sie eine Rechnung.

Anmeldung:

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Vera Brühl
Telefon: +49 030 885722-723
Telefax: +49 030 885722-710
E-Mail: vat@bdo.de

Konzernrechnungswesen 2010 – 11. Handelsblatt Jahrestagung

Datum: 11.11.2010 - 12.11.2010
Ort: Bergisch Gladbach (bei Köln)

Wenn Sie mehr zu dieser Veranstaltung erfahren möchten, klicken Sie bitte den nachfolgenden Link:

http://www.handelsblatt.com/_p=316,_t=iframe_cn,frame_url=http://partner.vhb.de/euroforum/konzernrechnungswesen

Die Rechnungslegung ist in Bewegung – Gestalten Sie Ihre Bilanz aktiv mit!

Datum: 11.11.2010
bis: - 12.11.2010

Ort: Bergisch Gladbach (bei Köln)

Das vollständige Programm unter:

www.konferenz.de/konzernrechnungswesen

Anmeldung:

EUROFORUM Deutschland SE
Kristina Angeli
Postfach 11 12 34
40512 Düsseldorf
E-Mail: kristina.angeli@euroforum.com

E-Bilanz

Datum: 08.12.2010, München

Weitere Termine:

19. Januar 2011, Frankfurt/M.
1. März 2011, Köln

So erfüllen Sie die Anforderungen des Steuerbürokratieabbaugesetzes!

Aktuelle Brennpunkte:

- Wie werden Steuerbilanzen zukünftig elektronisch übermittelt?
- Wie werden die relevanten Steuerdaten ermittelt und für die Übermittlung vorbereitet?
- Welche Prozesse müssen in Ihrem Finanz- und Rechnungswesen geändert werden?
- Welche Folgen hat eine Nichteinhaltung der gesetzlichen Anforderungen?

Anmeldung/Kundenservice:

Management Circle AG
Postfach 56 29, 65731 Eschborn/Ts.
Telefon: + 49 (0) 61 96/47 22-700
Telefax: + 49 (0) 61 96/47 22-999
E-Mail: anmeldung@managementcircle.de
Internet: www.managementcircle.de/12-66679

Leasingbilanzierung im Umbruch

Termine
1.11.2010, Frankfurt am Main
4.11.2010, Düsseldorf
5.11.2010, Hamburg
12.11.2010, München

Thematik:

Mit der Veröffentlichung des „Exposure Draft ED/2010/9 Leases“ steht der IFRS-Praxis ein Paradigmenwechsel in der Leasingbilanzierung bevor, der bereits in 2011 Praxis werden soll.
Nach derzeitigem Stand geplante Kernänderungen sind u. a. die Aufhebung der bisherigen Vorgaben zur Klassifizierung von Leasingverhältnissen als operating lease oder finance lease sowie damit verbunden ein Ersatz des in der Praxis gewohnten all-or-nothing-Ansatzes durch das right of use Modell.
Die vorgesehenen Änderungen werden sämtliche Leasingverhältnisse betreffen und damit vermutlich auch für alle nach IFRS bilanzierenden Unternehmen relevant sein. Mit Verabschiedung werden künftig weitaus mehr Leasingverhältnisse als Vermögenswerte und Schulden in den IFRS Bilanzen von Unternehmen abzubilden sein.
Aber nicht nur der Bereich Rechnungslegung wird von dem Paradigmenwechsel betroffen sein, auch andere Bereiche des Unternehmens werden die Auswirkungen spüren. So könnte z. B. die mit der Neuregelung einhergehende Erhöhung des Verschuldungsgrades für bestimmte Unternehmen den Zugang zu den Finanzmärkten erschweren.
Unternehmen stehen bereits jetzt vor der Aufgabe, sich frühzeitig mit den Auswirkungen des Exposure Draft auseinanderzusetzen, um ggfs. noch vertragliche Weichen stellen bzw. die diesbezügliche Konzernpolitik anpassen zu können.
Informieren Sie sich deshalb rechtzeitig über die geplanten Änderungen, um die Auswirkungen auf Ihr Unternehmen frühzeitig zu antizipieren. Nehmen Sie an der praxisorientierten Diskussion mit unseren IFRS-Spezialisten teil. Gerne stehen wir Ihnen zur Seite, damit die Neuregelungen nicht zu einem ungewünschten „Überraschungseffekt“ führen.

Referent
Dr. Jens Freiberg, Stellv. Leiter der Zentralabteilung Internationale Rechnungslegung, BDO Düsseldorf

Teilnahmegebühr
Euro 200 (zzgl. Umsatzsteuer)

Anmeldung und weitere Informationen
BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Frau Martina Karkossa
Telefon: 040 30293-208
Telefax: 040 30293-562
E-Mail: martina.karkossa@bdo.de

HAMBURG (ZENTRALE)

Ferdinandstraße 59
20095 Hamburg
Telefon: 040 30293-0
Telefax: 040 337691
E-Mail: hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: 030 885722-0
Telefax: 030 8838299
E-Mail: berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: 0521 52084-0
Telefax: 0521 52084-84
E-Mail: bielefeld@bdo.de

BONN

Potsdamer Platz 5
53119 Bonn
Telefon: 0228 9849-0
Telefax: 0228 9849-450
E-Mail: bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Str. 126-128
28195 Bremen
Telefon: 0421 59847-0
Telefax: 0421 59847-75
E-Mail: bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Dr.-Franz-Mertens-Straße 2 a
27580 Bremerhaven
Telefon: 0471 8993-0
Telefax: 0471 8993-76
E-Mail: bremerhaven@bdo.de

DORTMUND

Märkische Straße 212-218
44141 Dortmund
Telefon: 0231 419040
Telefax: 0231 4190418
E-Mail: dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: 0351 86691-0
Telefax: 0351 86691-55
E-Mail: dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Berliner Allee 59
40212 Düsseldorf
Telefon: 0211 1371-0
Telefax: 0211 1371-120
E-Mail: duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: 0361 3487-0
Telefax: 0361 3487-11
E-Mail: erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: 0201 87215-0
Telefax: 0201 87215-800
E-Mail: essen@bdo.de

FLENSBURG

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: 0461 90901-0
Telefax: 0461 90901-1
E-Mail: flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Grüneburgweg 102
60323 Frankfurt/Main
Telefon: 069 95941-0
Telefax: 069 554335
E-Mail: frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Wilhelmstraße 1 b
79098 Freiburg i. Br.
Telefon: 0761 28281-0
Telefax: 0761 28281-55
E-Mail: freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: 0511 33802-0
Telefax: 0511 33802-40
E-Mail: hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: 0561 70767-0
Telefax: 0561 70767-11
E-Mail: kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: 0431 51960-0
Telefax: 0431 51960-40
E-Mail: kiel@bdo.de

KOBLENZ

August-Thyssen-Straße 23-25
56070 Koblenz
Telefon: 0261 88417-0
Telefax: 0261 88417-30
E-Mail: koblenz@bdo.de

KÖLN

Konrad-Adenauer-Ufer 79-81
50668 Köln
Telefon: 0221 97357-0
Telefax: 0221 7390395
E-Mail: koeln@bdo.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: 0341 9926600
Telefax: 0341 9926699
E-Mail: leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: 0451 70281-0
Telefax: 0451 70281-49
E-Mail: luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Radlkoferstraße 2
81373 München
Telefon: 089 55168-0
Telefax: 089 55168-199
E-Mail: muenchen@bdo.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: 0381 493028-0
Telefax: 0381 493028-58
E-Mail: rostock@bdo.de

STUTTGART/LEONBERG

Heidenheimer Straße 6
71229 Leonberg
Telefon: 07152 971-50
Telefax: 07152 971-800
E-Mail: leonberg@bdo.de

TROISDORF

Siebengebirgsallee 84
53840 Troisdorf
Telefon: 02241 97994-0
Telefax: 02241 97994-25
E-Mail: troisdorf@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: 0611 99042-0
Telefax: 0611 99042-99
E-Mail: wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

BDO Global Coordination B.V.
Boulevard de la Woluwe 60
B-1200 Brüssel · Belgien
Telefon: ++32-2/778 01 30
Telefax: ++32-2/778 01 43
E-Mail: bdoglobal@bdoglobal.com

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen. BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Friedrich J. Ziegler • Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender) • WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Christian Dyckerhoff • WP StB Klaus Eckmann • WP StB Dr. Arno Probst WP StB Kai Niclas Rauscher • WP StB Uwe Rittmann • WP StB Michael Rohardt • WP StB Roland Schulz • WP StB Klaus Schumacher Stellv.: WP Dr. Christian Gorny Sitz der Gesellschaft: Hamburg Amtsgericht Hamburg HR B 1981

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Ferdinandstraße 59
20095 Hamburg
Telefon 040 30293-0
Telefax 040 337691
hamburg@bdo.de
www.bdo.de