

Informationsbrief für die Land- und Forstwirtschaft

Im Juni 2013
KBL 60/13

Sehr geehrte Damen und Herren,

Photovoltaikanlagen und zunehmend auch Blockheizkraftwerke finden sich immer selbstverständlicher in unseren heutigen landwirtschaftlichen Betrieben. Wie diese steuerlich zu behandeln sind, ist deshalb eine immer häufiger gestellte Frage. Dazu, aber auch zur umsatzsteuerlichen Behandlung bei der Ausbringung von Klärschlamm, erfahren Sie mehr in diesem Rundbrief.

Vielleicht stehen Sie mit Ihrem Betrieb auch gerade vor der Frage der Hofnachfolge. In diesem Fall, aber auch in Erbfällen, erfahren Sie hier Neuigkeiten zur Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer. Überdies hält Sie der Rundbrief mit dem Thema „Verschiebung der E-Bilanz“ auf dem Laufenden.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Blockheizkraftwerke aus steuerlicher Sicht gesehen

Die Strom- und Wärmeenergiegewinnung aus kleinen dezentralen Anlagen hat im vergangenen Jahrzehnt eine rasante Entwicklung hinter sich. Zwischenzeitlich gibt es sowohl bei privaten Haushalten als auch bei vielen landwirtschaftlichen Betrieben eigene Maschinen und Betriebsvorrichtungen zur Selbsterzeugung von Strom und Wärme. Photovoltaikanlagen erzeugen dabei Strom, Blockheizkraftwerke hingegen Strom und Wärme.

Einkommensteuer

Die Erzeugung von Strom und die Einspeisung in das Stromnetz ist aus einkommensteuerrechtlicher Sicht immer eine gewerbliche Tätigkeit. Dies gilt selbst dann, wenn ein Blockheizkraftwerk zur Wärmeenergiegewinnung im landwirtschaftlichen Betrieb angeschafft wird (z.B. Beheizung des Ferkelstalls) und der Strom dabei nur ein Nebenprodukt ist.

Umsatzsteuer – Photovoltaikanlagen

Der Verkauf von Strom unterliegt der umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung. In den letzten Jahren hat sich für

durch Photovoltaikanlagen produzierten Strom das Vergütungssystem nach dem Erneuerbaren Energien Gesetz (EEG) mehrfach geändert. Ferner ist der Strompreis für zugekauften Strom gestiegen. Dies führte dazu, dass der Direktverbrauch von eigenem Strom bei Photovoltaikanlagen immer lukrativer geworden ist. Der Direktverbrauch wurde dabei so abgerechnet, als wäre der komplette Strom in das Stromnetz eingespeist worden und der eigenverbrauchte Strom zurückgekauft. Es wurde also zuerst ein Vollverkauf unterstellt. Für die Umsatzsteuer bedeutete dies, dass für die Anlage zu 100 % die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten beim Finanzamt erstattet wurde.

Mit Wirkung zum 31.03.2012 wurde das EEG in einem entscheidenden Punkt geändert. Für Anlagen, die erst nach dem 31.03.2012 in Betrieb genommen wurden, erfolgt keine Vergütung für direkt verbrauchten Strom. Für den Vorsteuerabzug bedeutet dies, dass bei einem Direktverbrauch kein Vollverkauf des Stroms mehr unterstellt wird. Eine Zuordnung der Anlage zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen mit der Folge des

Vorsteuerabzugs setzt dabei allerdings eine mindestens 10 %-ige Einspeisung des Stroms voraus. Ist diese Grenze überschritten, so kann die Anlage unabhängig von der tatsächlichen Nutzung bis zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden und entsprechend der Zuordnung bis zu 100 % der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Im Gegenzug muss jährlich für den direkt verbrauchten Strom eine sogenannte unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer unterworfen werden, d.h., es ist der Wert des im Kalenderjahr direkt verbrauchten Stroms zu ermitteln und hiervon sind 19 % Umsatzsteuer zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen. Die Wahl der vollen bzw. teilweisen Zuordnung zum Unternehmensvermögen muss dem Finanzamt gegenüber erklärt werden. Dies kann im Rahmen einer Umsatzsteuervoranmeldung erfolgen. Wird die Vorsteuer zu 100 % beim Finanzamt geltend gemacht, so ist damit zum Ausdruck gebracht, dass die Photovoltaikanlage zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet wird.

Umsatzsteuer – Blockheizkraftwerk (BHKW)

Ein BHKW produziert Strom und Wärme. Typischerweise erfolgt ein Direktverbrauch der Wärme im landwirtschaftlichen Betrieb und im privaten Wohnhaus. Sofern ein fremder Abnehmer für die Wärme in örtliche Nähe zur Anlage ist, kann auch ein Verkauf der Wärme erfolgen.

Der produzierte Strom wird häufig zuerst selbst verbraucht und der Überschuss in das Stromnetz eingespeist.

Beträgt der Verkauf von Strom und Wärme mehr als 10 % der Gesamtleistung der Anlage, gelten die obigen Ausführungen zur Photovoltaikanlage. Das BHKW kann dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Insoweit kann bei einer vollen Zuordnung die volle Vorsteuer aus den Anschaffungskosten geltend gemacht werden.

In der Folge ist der Direktverbrauch als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Problematisch ist hierbei, wie die unentgeltliche Wertabgabe ermittelt wird. Das Umsatzsteuergesetz bestimmt in § 10 Abs. 4 Nr. 1, dass ein (fiktiver) Einkaufspreis maßgeblich sein soll. Der Einkaufspreis ist dabei der Preis, den der Unternehmer zahlen müsste, würde er die Leistung zukaufen. Liegt ein solcher Einkaufspreis nicht vor, sind die Selbstkosten zugrunde zu legen. Die Selbstkosten ermitteln sich hierbei aus den auf mehrere Jahre verteilten Anschaffungskosten sowie aus den laufenden Nebenkosten. Für den Strom ist der Einkaufspreis relativ leicht anhand der Preise der lokalen Energieversorgungsunternehmen zu ermitteln. Schwieriger wird es bei einem Einkaufspreis für Wärme. Die Finanzverwaltung hat bisher die Meinung vertreten, dass es einen solchen Einkaufspreis nicht gibt und hat die Selbstkosten angesetzt. Diese Selbstkosten fallen dabei sehr hoch aus, da das Finanzamt die Anschaffungskosten der Anlage nur auf zehn Jahre verteilt statt auf die Nutzungsdauer entsprechend der einkommensteuerlichen Abschreibung.

Hierzu hat nun der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 12.12.2012 – XI R 3/10 Stellung genommen. Zuerst hat er festgestellt, dass es entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung einen Einkaufspreis für Wärme geben kann. Hier lässt der BFH es jedoch nicht genügen, dass ein lokales Energieversorgungsunternehmen generell

einen Preis für Fernwärme anbietet. Der BFH verlangt für den Ansatz eines (fiktiven) Einkaufspreises, dass der Unternehmer tatsächlich die Möglichkeit des Bezuges hat, d.h., für den Ansatz des Preises für Fernwärme muss bereits der Betrieb an das Fernwärmenetz angeschlossen sein. Hieran wird es in der Praxis in den meisten Fällen fehlen, und es werden die (höheren) Selbstkosten anzusetzen sein.

Für die Praxis zumindest hilfreich ist eine Feststellung des BFH, wonach Abwärme, die nur als Abfallprodukt der Stromerzeugung entsteht, nicht als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern ist. Dies gilt jedoch nur, soweit die Wärme tatsächlich nicht genutzt wird.

Klärschlammausbringung – Keine Umsatzsteuerpauschalierung

Die Durchschnittssatzbesteuerung (auch Umsatzsteuerpauschalierung genannt) für Landwirte gem. § 24 UStG wird stetig nicht nur von der Finanzverwaltung, sondern auch von der Rechtsprechung eingeschränkt. Der Bundesfinanzhof (BFH) als höchstes deutsches Gericht für Steuerrecht hat nun entschieden, dass die Ausbringung von Klärschlamm auf eigene Felder nicht der Umsatzsteuerpauschalierung mit 10,7 % unterliegt. Auf den Vorgang sind die Regelbesteuerung mit 19 % Umsatzsteuer und der Vorsteuerabzug anzuwenden.

Dem Urteil des BFH vom 23.01.2013 – XI R 27/11 lag folgender Sachverhalt zugrunde: Ein pauschalierender Landwirt hatte mit dem lokalen Abwasserwerk (Verbandsgemeinde) einen Vertrag über drei Jahre abgeschlossen. Darin hatte sich der Landwirt dazu verpflichtet, den Klärschlamm mit eigenen Maschinen abzuholen, zu seinen Feldern zu transportieren und dort auszubringen. Hierfür erhielt er ein Entgelt. Der Klärschlamm hatte dabei für den Landwirt zusätzlich einen guten Düngewert.

Laut Gesetz ist die Umsatzsteuerpauschalierung für Umsätze, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt werden, zulässig. Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gilt dabei die Landwirtschaft, die Fortwirtschaft, der Wein-, Garten-, Obst- und Gemüsebau, die Baumschulen und alle Betriebe, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen (§ 24 Abs. S. 1 Nr. 1 UStG). Ebenfalls hierunter fallen die sogenannten Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt sind (§ 24 Abs. S. 1 UStG). Erbringt der Landwirt also Dienstleistungen für Dritte muss geklärt werden, ob diese noch als Nebenbetrieb der Pauschalierung unterliegen oder ob die Regelbesteuerung anzuwenden ist. Im obigen Urteil setzte sich der BFH hiermit gezielt auseinander. Ausgangspunkt sind dabei die übergeordneten europarechtlichen Vereinheitlichungsregelungen zur Umsatzsteuer. Diese Regelungen definieren landwirtschaftliche Dienstleistungen als „Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden und die normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen“. Insbesondere fallen hierunter Anbau-, Ernte-, Dresch-, Press-, Lese- und Einsammelarbeiten, einschließlich Säen und Pflanzen.

Die Klärschlammasbringung mit Übernahme, Abfuhr und Entsorgung sieht der BFH als ein Gesamtleistungspaket an. Für die umsatzsteuerliche Einordnung ist dabei immer auf die Sicht des Leistungsempfängers, also in diesem Fall des Abwasserwerks, abzustellen. Aus dieser Betrachtungsweise liegt jedoch in erster Linie eine Entsorgungsleistung vor, für die das Entgelt an den Landwirt bezahlt wird. Der Düngerwert des Klärschlammes ist dabei nur eine positive Nebenwirkung. Der BFH stellt deshalb klar, dass Entsorgungsleistungen keine landwirtschaftlichen Dienstleistungen sind und somit eine umsatzsteuerliche Pauschalierung nicht möglich ist.

Der zugrundeliegende Fall betraf Entsorgungsleistungen in den Jahren 2005 – 2007 und wurde im Jahr 2009 im Rahmen einer Umsatzsteuer Sonderprüfung vom Finanzamt aufgegriffen. Da die Umsätze der 19%-igen Umsatzsteuer unterworfen wurden, hat der Landwirt jedoch auch im Gegenzug einen Vorsteuerabzug aus den mit der Entsorgung zusammenhängenden Aufwendungen wie z.B. Diesel, Maschinenanschaffungen, Reparaturen der Maschinen, etc.. Da die Aufwendungen insgesamt auch für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze angefallen sind, ist es oftmals schwierig zu ermitteln, in welchem Umfang ein Vorsteuerabzug besteht. Interessant ist hierbei, dass laut Urteil die Vorsteuerbeträge für die Entsorgungsdienstleistungen im Rahmen der Umsatzsteuer Sonderprüfung einvernehmlich geschätzt wurden und zwar aus 5 % des Nettoumsatzes des Landwirts mit dem Abwasserwerk. Diese Vorgehensweise ist eigentlich unzulässig, aber in der Praxis durchaus häufig zur Lösungsfindung anzutreffen.

Die Urteilsbegründung hebt ferner hervor, dass das Abwasserwerk dem Landwirt für die Klärschlammasbringung das Entgelt bezahlt habe. Diese Aussage verleitet zur Überlegung, dass bei Abholung und Transport durch einen fremden Dritten der Landwirt nur noch ein Entgelt für die Abnahme des Klärschlammes erhält, wodurch keine einheitliche Leistung mehr gegeben wäre. Man könnte dann aber wohl argumentieren, dass für den Landwirt die Düngeleistung im Vordergrund stehe und es sich um einen landwirtschaftlichen Hilfsumsatz handle. Leider wurde zu diesem Modell vom BFH jedoch keine Aussage getroffen.

Die o.g. Ausführungen des BFH zur Einordnung von landwirtschaftlichen Dienstleistungen sind als feste Grundsätze zu werten, auf die sich der BFH auch bei zukünftigen Streitfällen stützen wird. Im Urteil wurde ferner darauf verwiesen, dass bereits in der Vergangenheit andere Dienstleistungen durch Landwirte ebenfalls nach diesen Grundsätzen der Regelbesteuerung unterworfen wurden, so die Verwendung landwirtschaftlicher Flächen zur Freizeitnutzung, die Gestattung von Jagd, die Pensionspferdehaltung und Grabpflegeleistungen.

Erbschaftsteuer – Schenkung bzw. Vererbung von landwirtschaftlichen Betrieben

Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht wurde mit Wirkung zum 01.01.2009 umfassend neu geregelt. Dabei soll Ihnen die nachfolgende Darstellung zunächst die wichtigsten Kriterien aufzeigen, ohne ins Detail zu gehen. Anschließend erhalten Sie einen Überblick über

wichtige rechtliche Klarstellungen der Finanzverwaltung in den Folgejahren zur Einbringung und Realteilung von landwirtschaftlichem Vermögen nach dem Erbfall.

Für land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen bestehen diverse Begünstigungsvorschriften. Hierbei gibt es spezielle vorteilhafte Vorschriften zur Ermittlung des Werts eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Ferner existiert für das land- und forstwirtschaftliche Betriebsvermögen die Möglichkeit einer Steuerbefreiung mit 85 % (sogenannte „Verschonung“) des Wertes, sofern der Betrieb mindestens fünf Jahre fortgeführt („Behaltefrist“) wird. Wird der Betrieb mindestens sieben Jahre fortgeführt, beträgt die Steuerbefreiung sogar 100 %. Zudem besteht die Möglichkeit bis zu 150 000 € des Land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bei der Besteuerung außer Ansatz zu lassen (Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG). Nicht zum begünstigten landwirtschaftlichen Vermögen gehören dagegen insbesondere die Betriebsleiterwohnung und die Altenteilerwohnung.

Die gewählte Steuerbefreiung samt der dazugehörigen Behaltefrist ist dabei in der Erbschaftsteuererklärung/Schenkungssteuererklärung verbindlich zu erklären. Wird in der Folge gegen die Behaltefrist, z. B. durch Verkauf eines Teils des begünstigten Vermögens, verstoßen, entfällt die Steuerbefreiung hierauf anteilig. Wird der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in den landwirtschaftlichen Betrieb reinvestiert, bleibt die Steuerbefreiung jedoch erhalten.

Rechtlich bisher unklar war, ob die nachfolgenden Fälle als Veräußerung und damit als Verstoß gegen die Behaltefrist zu sehen sind:

- die Umstrukturierungen bei Personengesellschaften
- die unentgeltliche Aufnahme der Ehefrau
- Erwerb eines bisher gepachteten Betriebs
- die Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft
- die Hofnachfolgeregelung

Das Bundesministerium der Finanzen hat nun mit Schreiben vom 16.10.2012, IV D 4 – S 3210/0:001 diese offenen Fragen geklärt.

1. Umstrukturierung bei Personengesellschaften

Wird ein landwirtschaftlicher Betrieb vererbt oder verschenkt und anschließend durch den neuen Eigentümer in eine Personengesellschaft eingebracht, ist dies kein Verstoß gegen die Behaltefrist. Es muss sich jedoch um eine landwirtschaftliche Personengesellschaft handeln. Es darf kein Wechsel in eine andere Vermögensart erfolgen (z.B. Gewerbebetrieb oder Vermögensverwaltung).

2. Unentgeltliche Aufnahme der Ehefrau

Eine unentgeltliche Aufnahme der Ehefrau ist eine Schenkung und keine Veräußerung. Es liegt deshalb kein Verstoß gegen die Behaltefrist vor. Weiterhin notwendig ist jedoch, dass für den gesamten Betrieb, inklusive des an die Ehefrau übertragenen Anteils, die ursprüngliche Behaltefrist eingehalten wird.

3. Erwerb eines bisher gepachteten Betriebs

Folgender Fall aus der Praxis liegt dabei vor: Ein Betrieb wird vom Vater an eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), bestehend aus dessen Sohn und dessen Frau, verpachtet. Der Vater hat landwirtschaftliches Vermögen in Form eines Verpachtungsbetriebs. Die GbR führt einen

Pachtbetrieb. Wird der Verpachtungsbetrieb nun durch Schenkung oder Erbschaft allein auf den Sohn – und damit nicht auf die GbR des Sohnes und seiner Frau – übertragen, bildet dieser beim Sohn sogenanntes einkommensteuerliches Sonderbetriebsvermögen. Sonderbetriebsvermögen liegt also vor, wenn betriebliches Vermögen nicht der GbR, sondern z.B. nur einem Gesellschafter allein gehört. Geklärt ist nun, dass der Übergang eines passiven Verpachtungsbetriebs in das Sonderbetriebsvermögen eines aktiven Pachtbetriebs für die Behaltefrist unschädlich ist.

4. Erbaueinandersetzung einer Erbengemeinschaft durch Teilungsanordnung

Die Verteilung von begünstigtem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen unter den Erben aufgrund einer Teilungsanordnung des Erblassers führt nicht zu einem Verstoß gegen die Behaltefrist. Jeder Erbe kann für seinen Anteil die steuerlichen Begünstigungsregelungen in Anspruch nehmen. Es obliegt in der Folge aber auch jedem Erben, die Behaltefrist für das geerbte Vermögen zu wahren. M.a.W.: Es darf für das Vermögen kein Wechsel in eine andere Vermögensart erfolgen (z.B. Gewerbebetrieb oder Vermögensverwaltung).

Allerdings sei darauf hingewiesen, dass es durch die Zerlegung des einheitlichen Betriebs aufgrund einer Teilungsanordnung zu einer sog. Nachbewertung der wesentlichen Wirtschaftsgüter mit dem Liquidationswert kommt. Das hat zur Folge, dass die Wirtschaftsgüter bei der Wertermittlung mit dem Liquidationswert – vergleichbar dem Verkehrswert – nun deutlich höher angesetzt werden. Soweit die steuerlichen Freibeträge bei Erbschaften nicht ausreichen, können die erhöhten Wertansätze nun ggf. zu einer zusätzlichen Erbschaftsteuerbelastung führen.

5. Erbaueinandersetzung einer Erbengemeinschaft ohne Teilungsanordnung

Eine Erbaueinandersetzung kann durch eine freiwillige Vereinbarung der Erben erfolgen (Realteilung). Die Finanzverwaltung sieht in diesem Fall jedoch nur dann keinen Verstoß gegen die Behaltefrist als gegeben an, wenn die Erbaueinandersetzung zeitnah und damit innerhalb von sechs Monaten nach dem Todesfall erfolgt.

Angesichts der persönlichen Bewältigung eines Todesfalls, der verstreichenden Zeit bis zur Nachlasseroöffnung durch das Nachlassgericht und der notariellen Abwicklung einer Erbaueinandersetzungsvereinbarung ist diese Frist als sehr kurz anzusehen. Wichtig ist es deshalb, dass Sie zeitnah nach dem Todesfall mit Ihrem steuerlichen Berater Kontakt aufnehmen und innerhalb der Familie klären, ob es zu einer einvernehmlichen schnellen Lösung kommen kann.

6. Hofnachfolgeregelung

Einkommensteuerlich ist es unschädlich, wenn der Hofübergeber einen verkleinerten Restbetrieb (< 10 % der Flächen) zurückbehält. Für die Schenkungsteuer ist nun klar, dass es für die Beurteilung der Behaltefrist nur auf

das übertragene Vermögen ankommt. Das zurückbehaltenen Vermögen bleibt komplett außer Ansatz.

Fazit:

Die aktuellen erbschaftsteuerlichen und schenkungsteuerlichen Regelungen bieten sehr vorteilhafte Möglichkeiten einer steuerbefreiten Vermögensübertragung. Die Voraussetzungen hierfür enthalten jedoch zahlreiche Fallstricke, die z.B. zu einem Wegfall der Steuerbefreiung oder zu einer Nachbewertung mit dem Liquidationswert führen können. Sofern Sie bei Erbschaften oder Schenkungen die Vergünstigungsregelungen in Anspruch nehmen, müssen Sie sich bewusst sein, dass betriebliche Handlungen und Entwicklungen innerhalb der Behaltefrist von fünf bzw. sieben Jahren zu einer Nachversteuerung führen können. Sprechen Sie vor allem bei wesentlichen Betriebsumstrukturierungen unbedingt mit Ihrem steuerlichen Berater.

E-Bilanz wurde erneut verschoben – erstmalig zwingende Einreichung nun ab Wirtschaftsjahr 2013/14

Der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung verpflichten den Bürger und die Unternehmen immer häufiger dazu, Unterlagen und Daten elektronisch einzureichen. Hintergrund hierfür ist zum einen die Arbeitsentlastung der Finanzverwaltung, ferner die bessere Überwachung und die Überprüfung von steuerlichen Angaben.

In der Vergangenheit wurden solche Verpflichtungen bereits für die Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen, Lohnsteueranmeldung und den Jahressteuererklärungen samt Anlage EÜR eingeführt. Ferner wurden die Rentenversicherungsanstalten (z.B. die landwirtschaftliche Alterskasse) zur direkten Übermittlung der Renteneinkünfte verpflichtet. Zudem sind Krankenkassenbeiträge nur noch steuerlich abzugsfähig, wenn dem Finanzamt die Beiträge von der Krankenkasse direkt übermittelt werden. Gleiches gilt für die steuerliche Berücksichtigung von Beiträgen zur privaten Altersvorsorge (Riester- und Rürupverträge).

Unter dem Schlagwort „E-Bilanz“ hat der Gesetzgeber mit § 5b EStG die Verpflichtung geschaffen, Bilanzen ab einem bestimmten Zeitpunkt elektronisch beim Finanzamt einzureichen. Die E-Bilanz ist dabei nicht zu verwechseln mit der Pflicht von GmbHs, die jährlichen Bilanzen im elektronischen Bundesanzeiger zu veröffentlichen.

Die Pflicht zur erstmaligen Einreichung wurde nun erneut um ein Jahr verschoben (BMF, 05.06.2012, IV C 6 – S 2133-b/11/10016) und gilt damit erstmalig für das Wirtschaftsjahr 2013/2014 bzw. für das Kalenderjahr 2013. Die Vorgaben an die Datenqualität und die genaue Zuordnung der Bilanzwerte sind dabei einzuhalten. Praktische Erfahrungen auf Seite der Softwarefirmen und der Steuerberater werden jetzt erst langsam gesammelt werden. Insoweit bleibt abzuwarten, inwieweit die Vorgaben der Finanzverwaltung zu einem erhöhten Aufwand bei der Erstellung von Bilanzen führen.