

SCHÄFFER
POESCHEL

1 Grundlagen der E-Bilanz

Die Einführung der E-Bilanz und die Übermittlung der Daten an die Finanzverwaltung stellen eine Herausforderung dar, mit der sich die Unternehmen intensiv beschäftigen sollten. Bevor entsprechende Projekte aufgesetzt werden, ist es jedoch erforderlich, sich mit den Rechten und Pflichten auseinanderzusetzen. In Kap. 1 werden daher die Grundlagen der E-Bilanz komprimiert dargestellt.

1.1 Rechtliche Grundlagen, persönlicher, sachlicher und zeitlicher Anwendungsbereich

Die Auffassung bzw. Interpretation der Finanzverwaltung zur E-Bilanz wurden insbesondere auch durch die Pilotphase und deren Ergebnisse beeinflusst. Bevor hierauf im Einzelnen eingegangen wird und die technischen Grundlagen angesprochen werden, soll im ersten Schritt auf die rechtlichen Grundlagen und die persönlichen, sachlichen und zeitlichen Anwendungsbereiche eingegangen werden.

1.1.1 Rechtliche Grundlagen und Ziele der gesetzlichen Regelungen

Eine Gesetzgebung verfolgt immer ein bestimmtes Ziel. Im Falle der E-Bilanz steht hierbei neben der Effizienzsteigerung der Finanzverwaltung auch eine gewünschte Vereinfachung des Verfahrens im Vordergrund. Die rechtlichen Grundlagen wurden hierbei bereits frühzeitig geschaffen. Je näher man dem Ziel der Einführung kam, desto deutlicher wurden die Unbestimmtheit und die fehlende Vorbereitung der Finanzverwaltung.

1.1.1.1 Rechtliche Grundlagen

1.1.1.1.1 § 5b EStG und seine Entstehung

Das Thema E-Bilanz kam für viele Unternehmen im Jahr 2010 sehr überraschend. Dabei hatte der Gesetzgeber bereits mit dem **Steuerbürokratieabbaugesetz** im Jahr 2008 und dem darin aufgenommenen § 5b EStG die gesetzliche Grundlage für die sog. E-Bilanz geschaffen. Danach bestand für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 begannen, die Pflicht, die Bilanz und die G+V-Rechnung elektronisch zu übermitteln.

Erhebliche Bedenken von Vertretern der Wirtschaft und der Spitzenverbände im Rahmen einer Verbandsanhörung zur Veröffentlichung der erarbeiteten **Taxonomie** führten schlussendlich zu einer Verschiebung des zunächst vorgesehenen Starttermins um ein Jahr.¹ Die Bedenken bestanden insbesondere hinsichtlich der zeitgerechten technischen und buchhalterischen Umsetzung des E-Bilanz-Verfahrens auf der Basis der Vorstellung des BMF (Taxonomie).

¹ AnwZpV vom 20.12.2010, BR-Drs. 722/10 und 722/10 (B), BGBl I 2010, 2135.

Die Finanzverwaltung ging bei der Einführung des § 5b EStG davon aus, dass den Unternehmen keine bzw. nur geringe zusätzliche Kosten entstehen. Es wurde von einem einmaligen Umstellungsaufwand von 500.000 € ausgegangen,² was bei den voraussichtlich betroffenen 1,35 Mio. Unternehmen einen einmaligen Aufwand von jeweils 0,37 € bedeutet hätte. Vielmehr sollte durch die geplanten eintretenden **Kostenentlastungen** die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen grundsätzlich gestärkt werden.³ Einige Schätzungen gehen hingegen von **zusätzlichen Kosten** der Umstellung für die betroffenen Unternehmen von ca. 7 Mrd. € aus. Andere Schätzungen liegen auch noch weit darüber.

Die Vorschrift des § 5b EStG ist eine die **Steuererklärungspflicht ergänzende Verfahrensvorschrift**. Sie **regelt** lediglich, **wer** (vgl. Kap. 1.1.2), **was** (vgl. Kap. 1.1.3) und **wie** (vgl. Kap. 1.1.3) an die Finanzverwaltung elektronisch zu übermitteln hat. Details ergeben sich lediglich aus dem BMF-Schreiben vom 28.09.2011 (vgl. Kap. 1.1.1.1.2).

HINWEIS

Aber auch diejenigen, die ihren Gewinn durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermitteln, sind von der elektronischen Übermittlung ihrer Daten nicht ausgenommen. Für Unternehmen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, erfolgt eine entsprechende Verpflichtung aus § 60 Abs. 4 EStDV. Hiernach ist die Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Diese Verpflichtung besteht bereits für den Veranlagungszeitraum 2011. In Härtefällen kann auf Antrag auf eine elektronische Übermittlung verzichtet werden.

Der Steuerpflichtige hat den **Inhalt der Bilanz** und der **G+V-Rechnung** nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Nicht erfasst werden Bilanzen, die steuerlich nicht relevant sind, wie z. B. Quartalsabschlüsse oder auch Überschuldungsbilanzen. Wird eine handelsrechtliche Bilanz und eine G+V-Rechnung eingereicht, so ist eine Überleitungsrechnung erforderlich, die ebenfalls elektronisch einzureichen ist. Alternativ kann eine separate Steuerbilanz eingereicht und damit elektronisch übermittelt werden. Besondere Bedeutung kommt hierbei § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG zu, wonach das BMF die Ermächtigung erhalten hat, im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder den Mindestumfang der zu übermittelnden Daten zu bestimmen. Von dieser Ermächtigung hat das BMF rege Gebrauch gemacht.

Von der Schaffung der gesetzlichen Grundlagen zur E-Bilanz bis zur Veröffentlichung des finalen BMF-Schreibens am 28.09.2011 war bereits viel Zeit vergangen. Die gesetzliche Regelung, aber auch die Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung, lassen dennoch viele Fragen, insbesondere zur tatsächlichen Umsetzung, offen.

2 BR-Drs. 547/08, 19.

3 Gesetzesentwurf »Steuerbürokratieabbaugesetz« vom 02.09.2008, BT-Drs. 16/10188, 18.

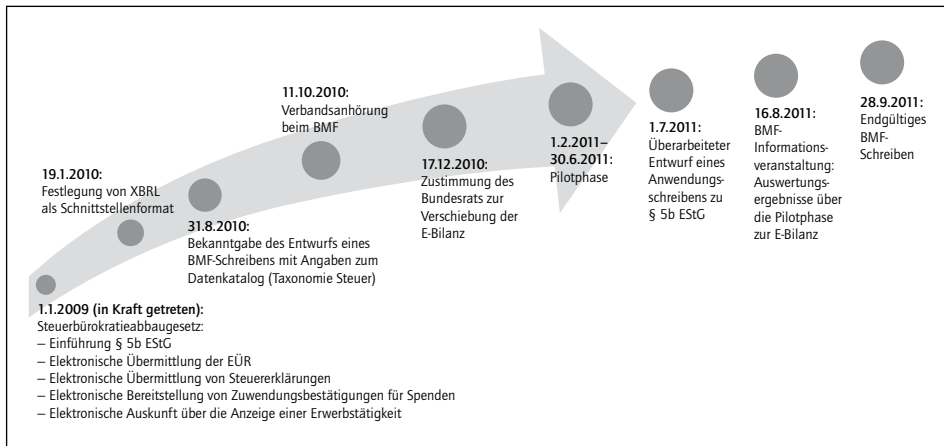


Abb. 1: Zeitliche Entwicklung

HINWEIS

Bereits heute, und damit noch vor der ersten tatsächlichen »E-Bilanz« (vgl. Kap. 1.1.1.3), gibt es erste verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Gliederungstiefe der zu übermittelnden Daten. Ohne einen rechtskonform determinierten Mindestumfang hat sich der Umfang der zu übermittelnden Daten nach § 5b i. V. m. §§ 5, 4 Abs. 1 und 5a EStG und somit nach den handelsrechtlichen Gliederungsvorschriften und nicht an den Vorgaben der Finanzverwaltung (vgl. Kap. 1.1.1.1.2) zu richten.⁴ Rechtliche Bedenken erhebt wohl auch das Bundesjustizministerium.⁵ Der BFH hat sich zuletzt mit Urteil vom 16.11.2011⁶ auch kurz zur Vorschrift des § 5b EStG und der Taxonomie zur E-Bilanz geäußert. Der BFH sieht hierbei vor dem Hintergrund des »komplexeren Verfahrens« einer Standardisierung und »Verkennzifferung« der Bilanzen und der G+V-Rechnung (E-Bilanz) die vorzeitige Umsetzung im Jahr 2006 des – wesentlich einfacheren – Vordrucks der Anlage EÜR als berechtigt an. Bedenken gegen die vom Gesetzgeber für alle Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten stärkeren maschinellen Kontrollmöglichkeiten hat der BFH wohl nicht.

Zwischenzeitlich hat wohl auch das Bundeswirtschaftsministerium vor Problemen mit der E-Bilanz gewarnt. Nach einem Artikel im Handelsblatt⁷ spricht auch das Ministerium von einer Vervielfachung von Abgabepflichten und warnt davor, ein zweites »ELENA« zu erleben. Die Einführung des elektronischen Einkommensnachweises (ELENA) wurde im Sommer 2011 wegen massiver Probleme eingestellt.

Mit der Einführung des § 5b EStG ist gleichzeitig die Verpflichtung zur Einreichung der Bilanz und der G+V-Rechnung in **Papierform** durch Änderung des bisherigen § 60 Abs. 1 EStDV **entfallen**. Nur für sog. Härtefälle kann weiterhin eine Einreichung in Papierform vorgenommen werden. Der Verpflichtungsrahmen für die Einreichung der Steuererklärung wird durch die E-Bilanz daher nicht erweitert. Liegt aber ein Anhang, ein Lagebericht oder ein **Prüfungsbericht** vor, so ist eine **Abschrift** der Steuererklärung

4 Goldshteyn/Purer, StBp 2011, 185 ff; Jonas, Ubg 2010, 601 ff.

5 Stuttgarter Nachrichten vom 17.03.2012.

6 BFH vom 16.11.2011, X R 18/09.

7 Handelsblatt vom 02.03.2012, 20.

beizufügen (§ 60 Abs. 3 EStDV). Alternativ kann auch eine Übermittlung im XML-Format möglich sein.

Bereits durch das BilMoG hat sich eine Abkehr von der sog. Einheitsbilanz angedeutet und eine selbstständige Steuerbilanz vielfach erforderlich, aber auch eine eigenständige Steuerbilanzpolitik möglich gemacht. Die E-Bilanz wird diesen Prozess weiter beschleunigen.

! Tipp

Durch die Abkehr von der »umgekehrten« Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz ist eine separate Steuerbilanzpolitik möglich. In Kombination mit den handelsrechtlichen Ausweis- und Bewertungswahlrechten durch das BilMoG ergeben sich erhebliche Gestaltungsspielräume, die es zu nutzen gilt. Explizite Ansatzwahlrechte ermöglichen dem Unternehmen eine zielgerichtete Darstellung der finanziellen Unternehmenssituation und begünstigen die Bilanzpolitik, indem sie es in das Ermessen des Unternehmens stellen, z. B. bestimmte Ausgaben erfolgsneutral zu bilanzieren oder sofort gewinnmindernd auszuweisen. Eine eigenständige Steuerbilanzpolitik, gezielt zur steuerlichen Gestaltung und unabhängig von Darstellungsfragen der handelsrechtlichen Rechnungslegung, ist möglich. Die E-Bilanz ist daher auch ein weiterer Baustein im Rahmen der Optimierung der Steuerbilanzpolitik.

1.1.1.2 Umsetzung der Rechtsgrundlage

Der Gesetzgeber hat mit § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG dem BMF die Ermächtigung erteilt, im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder den Mindestumfang der zu übermittelnden Daten zu bestimmen.

Durch Beschluss der Finanzminister der Länder wurde die Verantwortung für die Entwicklung einer einheitlichen Software in der Steuerverwaltung auf die Länder Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen (unter Mitwirkung des Bundes) übertragen. Das Projekt firmiert unter dem Namen *KONSENS* (»**Ko**ordinierte **neue** **S**oftwareentwicklung der **S**teuerverwaltung«).

Innerhalb des Projekts wurde frühzeitig⁸ die grundlegende Entscheidung getroffen, als Instrument zur Datenübermittlung den in der Wirtschaft bereits weit verbreiteten Standard XBRL (e**X**tensible **B**usiness **R**eporting **L**anguage) zu verwenden. Der Dateninhalt wird in Anlehnung an die HGB-Taxonomie des *XBRL Deutschland e.V.* Soweit spezielle Rechnungslegungsvorschriften gelten, existieren Spezial-Taxonomien/-Erweiterungen. Bestimmte Positionen sind verpflichtend zu übermitteln und werden in den Taxonomien als solche gekennzeichnet (Mindestanforderungen).⁹

Spezielle Rechnungslegungsvorschriften gelten u. a. für:

- Banken (RechKredV),
- Versicherungen (RechVersV) und
- Pensionsfonds (RechPensV).

Ergänzungstaxonomien/Erweiterungen sind erforderlich für:

- Krankenhäuser (KHBV),
- Pflegeeinrichtungen (PBV),
- Land- und Forstwirtschaft (BMELV-Musterabschluss),
- Verkehrsunternehmen (JAbschlVUV),

8 BMF vom 19.01.2010, BStBl I 2010, 47.

9 Entwurf eines BMF-Schreibens zur Veröffentlichung der Taxonomie vom 31.08.2010.

- Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV) und
- kommunale Eigenbetriebe (EBV o. Ä.).

Die Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben erfolgte durch eine Arbeitsgruppe, der u. a. das BMF, die Landesfinanzverwaltung NRW und Bayern, die BStBK, die WP-Kammer sowie Industrie- und Unternehmerverbände angehörten.

Am 31.08.2010 – vier Monate vor Beginn des ersten Wirtschaftsjahres, für das die E-Bilanz erstmals übermittelt werden sollte – hat das BMF den langersehten Entwurf eines BMF-Schreibens mit den Taxonomien veröffentlicht. Für Erstaunen hat nicht nur das kleine Zeitfenster, sondern auch der Umfang der tabellarischen Anlagen, die mit ca. 300 Seiten den wenigen Inhalt des eigentlichen Schreibens weit übertrafen, gesorgt. Das Schreiben gibt im Wesentlichen die Auffassung der Finanzverwaltung wieder und blieb auch nach der Anhörung der Verbände mit seiner Veröffentlichung am 16.12.2010 nahezu unverändert. Hieran hat auch die Pilotphase im ersten Halbjahr 2011 nichts Wesentliches geändert (vgl. Kap. 1.3).

Die Unternehmen müssen sich im Zusammenhang mit der Einführung der E-Bilanz zwingend mit

- Mussfeld,
- Mussfeld/Kontennachweis erwünscht,
- Summenmussfeld/rechnerisch notwendige Positionen,
- Auffangpositionen,
- unzulässigen Positionen,
- Kennzeichnung der Taxonomie u. a.

auseinandersetzen. Wie dies im Einzelnen geschehen kann und welche Alternativen es gibt, soll in den nachfolgenden Kapiteln dargestellt werden.

Zwischenfazit: Bereits heute scheint aber sicher, dass die im Rahmen der Umsetzung zu erwartenden Erkenntnisse zu einer Weiterentwicklung der E-Bilanz führen werden. Hiervon geht auch die Finanzverwaltung aus. Auffangpositionen sollten zunächst die Einführung der E-Bilanz für die Unternehmen erleichtern und waren daher für einen Zeitraum von fünf bis sechs Jahren in die Taxonomie vorgesehen worden. Mit Pressemitteilung vom 30.05.2012 hat das BMF jedoch hervorgehoben, dass es dauerhaft Auffangpositionen geben wird. Die gezielte Nutzung von Auffangpositionen wird daher zu einer Änderung des Buchungsverhaltens führen. Es ist aber auch davon auszugehen, dass die E-Bilanz sich weiterentwickeln und Anpassungsbedarf bestehen wird.¹⁰

1.1.1.2 Ziele der gesetzlichen Regelung

Die Umsetzung der E-Bilanz soll nach der Gesetzesbegründung¹¹ dem nachhaltigen **Bürokratieabbau** sowie einer deutlichen **Verwaltungsvereinfachung** dienen. Das zugrunde liegende XBRL-Verfahren soll ermöglichen, Datensätze mehrfach zu nutzen und Synergieeffekte und Einsparungspotentiale bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten zu generieren.

Eingebettet ist die E-Bilanz in das bisherige steuerliche E-Government, bestehend aus

- elektronischen Voranmeldungen,

¹⁰ BMF-Pressemitteilung Nr. 21/2012 vom 30.05.2012.

¹¹ BT-Drs. 16/10188, 13.

- elektronischen Steuererklärungen (freiwillig und ab Veranlagungsjahren 2011 teilweise verpflichtend),
- weiteren elektronischen Übermittlungspflichten und
- digitaler Außenprüfung (GDPdU).

Die Einführung der E-Bilanz und das Festhalten daran zeigen, dass die Entwicklungen im digitalen Zeitalter auch bei der Finanzverwaltung unumkehrbar sind. Unter dem Motto »Elektronik statt Papier« verfolgt die Verwaltung nicht nur das Ziel der Effizienzsteigerung für sich selbst und die Steuerpflichtigen, sondern auch den Auf- und Ausbau eines eigenen Risikomanagementsystems sowie eigenständiger Benchmark-Datenbanken. Die Einführung der E-Bilanz ist daher für die Finanzverwaltung mehr als eine Arbeitserleichterung und dient nicht nur der Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens.

Durch einen umfassenden Bezug steuerlicher Daten kann die Finanzverwaltung Auswirkungen von Gesetzen, Gesetzesänderungen und Rechtsprechung durch Evaluation steuerlicher Lenkungsnormen präzise beurteilen.¹²

Den mit der Standardisierung einhergehenden Zielen stehen aber auch Grenzen gegenüber, die sich insbesondere aus dem Ziel, möglichst keine zusätzlichen Kosten bei den Unternehmen zu verursachen und diese durch die Einführung nicht wesentlich zu belasten, ergeben.

Der Finanzverwaltung gelingt es zukünftig, neben dem Aufbau eigener Datenbanken ein effektiveres Risikomanagementsystem zu implementieren (**Steuer-Rating**) und so bereits im Vorfeld steuerliche Betriebsprüfungen besser und risikoorientierter (auch ergebnisorientierter?) zu planen.

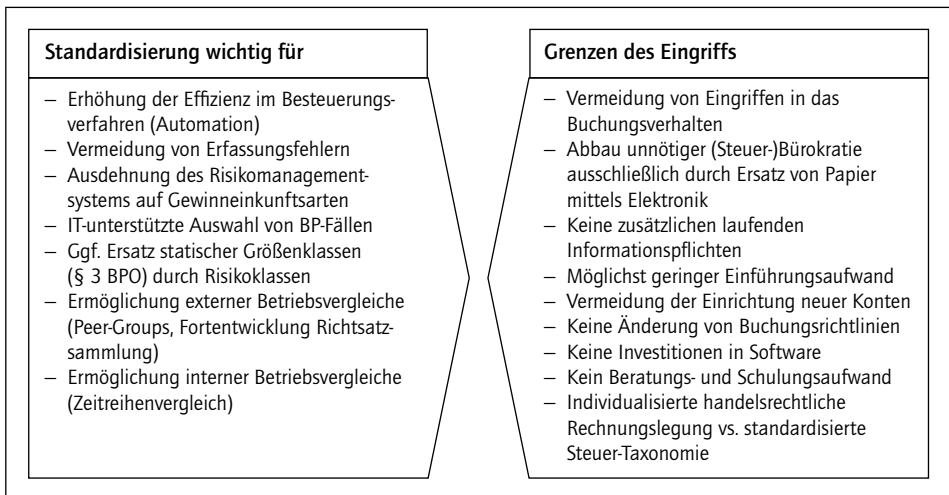


Abb. 2: Zielkonflikte

¹² Weber-Grellet, in: Ludwig Schmidt, Einkommensteuergesetz, § 5b EStG Tz. 1.

Eine mögliche Risikoeinstufung könnte wie folgt aussehen:

Risikoklasse	Risiko	Konsequenz	Häufigkeit ¹³
1	Fall mit hohem Risiko	Vollumfang Risikoprüfung	6 %
2	Fall mit mittlerem Risiko	Überschlägige Prüfung	38 %
3	Fall mit geringem Risiko oder ohne Risiko	Maschinelle Prüfung	54 %
BP	BP-Fall	Veranlagung VdN BP-Prüfung	2 %

Es werden für die Verwaltung im Vorgriff und auch in Ergänzung zu späteren steuerlichen Betriebsprüfungen neue Möglichkeiten geschaffen, die die eigentlichen Ziele in einem anderen Licht erscheinen lassen.

Tatsächlich	Konsequenz
<ul style="list-style-type: none"> ■ Risikoorientierter Prüfungsansatz der Finanzverwaltung (Risikomanagementsystem) ■ Konzentration auf risikoreiche Steuerfälle, treffgenauere Auswahl der Betriebe für die Betriebsprüfung ■ Ziel: Maschinelle Prüfung der Steuerfälle, Reduzierung von Steuerausfällen mittels Bilanz-, G+V-Analysen, Zeitreihenvergleichen, Betriebsvergleichen, Profilbildung/Branchenvergleich, Zifferanalysen 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Intensivierte Betriebsprüfungsvorauswahl kleinerer und mittelgroßer Unternehmen ■ Freiwerdende Kapazitäten für die Bearbeitung risikobehafteter Fälle ■ (Halb-)automatisierte Rückfragen im Rahmen der Veranlagung ■ Senkung der Betriebsprüfungsfrequenz

! Tipp

Die Einführung der E-Bilanz bedeutet sicherlich vielfach einen erhöhten Umstellungsaufwand. Losgelöst von den verfolgten Zielen der Finanzverwaltung bieten sich aber auch Chancen aus der Umstellung und Implementierung entsprechender Systeme, die man beim Umstellungsprozess mitberücksichtigen sollte, wie etwa:

- Optimierung der Organisation der Finanzbuchhaltung,
- Schaffung eines einheitlichen Kontenrahmens für Konzernunternehmen,
- Straffung und Automatisierung von Bearbeitungsprozessen,
- Eindämmung potentieller Fehlerquellen,
- Verbesserung der Aussagekraft betriebswirtschaftlicher Auswertung und damit positive Einflussnahme auf die Unternehmenssteuerung,
- Schaffung einer separaten steuerlichen Bilanzierung und Implementierung einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik und
- Erlangung von Planungssicherheiten.

¹³ Steuertip 16/XLI vom 21.04.2011, Durchschnittswerte aus den Finanzämtern der OFD Rheinland (www.markt-intern.de).

1.1.1.3 Zeitlicher Anwendungsbereich

1.1.1.3.1 Allgemeine Anwendungsregelungen

Die Verpflichtung zur Datenfernübertragung der Steuerbilanz und G+V-Rechnung war ursprünglich bereits für Wirtschaftsjahre vorgesehen, die nach dem 31.12.2010 beginnen. Aufgrund der von der Wirtschaft geäußerten Kritik hinsichtlich der in den Unternehmen fehlenden technischen und organisatorischen Voraussetzungen hatte das BMF mit Schreiben vom 16.12.2010 beschlossen, die gesetzliche Verpflichtung um ein Jahr zu verschieben. Die Verpflichtung gilt somit erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen.

Die Grundlage hierfür bildet § 51 Abs. 4 Nr. 1c EStG, wonach das BMF ermächtigt ist, »durch Rechtsverordnung zur Durchführung dieses Gesetzes mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften über einen von dem vorgesehenen erstmaligen Anwendungszeitpunkt gemäß § 52 Absatz 15a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2850) abweichenden späteren Anwendungszeitpunkt zu erlassen, wenn bis zum 31. Dezember 2010 erkennbar ist, dass die technischen oder organisatorischen Voraussetzungen für eine Umsetzung der in § 5b Absatz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2850) vorgesehenen Verpflichtung nicht ausreichen«. War dem Gesetzgeber also bereits bei Verabschiedung des Gesetzes bewusst, welche Aufgabe auf die Unternehmen, aber auch auf die Verwaltung zukamen?

Im 1. Halbjahr 2011 fand eine Pilotphase zur E-Bilanz statt, an der Unternehmen, Softwarehersteller, steuerliche Berater und Interessenverbände teilgenommen haben (vgl. Kap. 1.3).

Nach der Auswertung der hierbei gewonnenen Erkenntnisse und Erfahrungen hatte das BMF am 01.07.2011 einen überarbeiteten Entwurf des Anwendungsschreibens zur E-Bilanz vorgelegt. Am 28.09.2011 wurde vom BMF schließlich das endgültige Anwendungsschreiben zur E-Bilanz veröffentlicht,¹⁴ in das u. a. auch **Nichtbeanstandungs- und Übergangsregelungen** aufgenommen wurden.

1.1.1.3.2 Nichtbeanstandungsregelung

Grundsätzlich sind die Inhalte der Bilanz und G+V-Rechnung erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, gem. § 5b EStG elektronisch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Aufgrund einer Nichtbeanstandungsregelung besteht jedoch für das Wirtschaftsjahr 2012 die Möglichkeit, die Bilanz sowie die G+V-Rechnung wie bisher in Papierform beim Finanzamt einzureichen. Bei der Abgabe in Papierform muss die für die E-Bilanz erforderliche Gliederung der Taxonomie (= Aufbau und Umfang der für die E-Bilanz erforderlichen Daten) nicht berücksichtigt werden.

1.1.1.3.3 Übergangsregelung

Für nachfolgende Fallkonstellationen sieht das Anwendungsschreiben des BMF eine Übergangszeit vor, die für Wirtschaftsjahre gilt, die nach dem 31.12.2014 beginnen, d. h. Wirtschaftsjahr 2015, Übermittlung 2016:

- (a) für **ausländische Betriebsstätten inländischer bilanzierender Unternehmen bzw. inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen**, deren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermittelt wird,

¹⁴ BMF vom 28.09.2011, BStBl I 2011, 855; s. a. Kap. 5.5.

- (b) für **steuerbefreite Körperschaften** (z. B. steuerbegünstigte Körperschaften i. S. d. §§ 51 AO), sofern sich die Befreiung nur auf einen Teil der Einkünfte erstreckt und die Körperschaft verpflichtet ist, nach handels- oder steuerrechtlichen Bestimmungen eine Bilanz und G+V-Rechnung aufzustellen und
- (c) für **juristische Personen des öffentlichen Rechts bezüglich ihrer Betriebe gewerblicher Art**,¹⁵ soweit die Verpflichtung besteht, eine Bilanz sowie G+V-Rechnung aufzustellen.

Aber auch **Kapitalkontenentwicklungen** sollen erst verpflichtend für Wirtschaftsjahre zu übermitteln sein, die nach dem 31.12.2014 beginnen.

Zur Vermeidung unbilliger Härten erfolgt hier seitens der Finanzverwaltung keine Beanstandung, wenn die Inhalte der Bilanz und der G+V-Rechnung innerhalb der Übergangszeit noch nicht durch Datenfernübertragung übermittelt werden.

Des Weiteren wird von der Finanzverwaltung für Wirtschaftsjahre, die vor dem 01.01.2015 enden, nicht beanstandet, wenn **Sonder- und Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften** nicht als eigener Datensatz, sondern als Teil des Datensatzes der Personengesellschaft, zu der diese Sonder- und Ergänzungsbilanzen gehören, übermittelt werden.

HINWEIS

Nach derzeitigem Kenntnisstand wird die Finanzverwaltung für den Zeitraum nach dem 31.12.2012 bzw. 31.12.2015 keine weiteren Übergangs- und Nichtbeanstandungsregelungen erlassen.

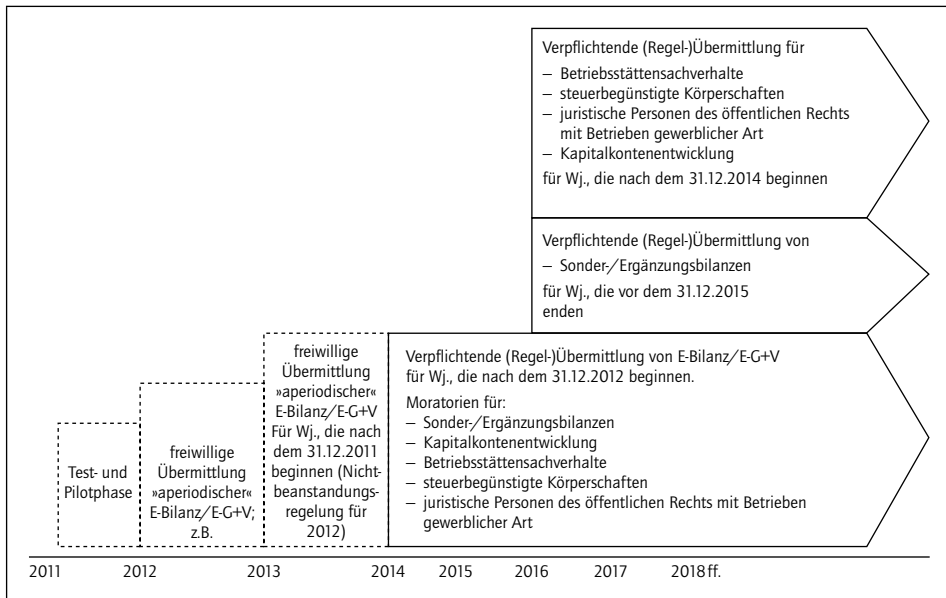


Abb. 3: Anwendungszeitpunkte

15 Schiffers, DStZ 2012, 315 ff.

1.1.1.4 Sanktionen bei Verstößen gegen § 5b EStG

Die Einreichung der E-Bilanz ist, wie bereits beschrieben, verpflichtend. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, welche Konsequenzen sich nach der aktuellen gesetzlichen Lage an Verstöße gegen diese Verpflichtung, aber auch bei unzutreffender Datenübertragung anschließen.

Kommt der Steuerpflichtige trotz Aufforderung der Finanzverwaltung seiner gesetzlichen Verpflichtung nicht nach (**fehlende Datenübertragung**), so kann die Androhung und Festsetzung von **Zwangsgeldern** die Folge sein.¹⁶ Für die Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist kein Raum, sofern die Steuererklärung selbst rechtzeitig übermittelt bzw. eingereicht wird.

Eine **fehlerhafte Datenübertragung** hat grundsätzlich keine Auswirkungen auf die Richtigkeit der Steuererklärung. Die Bilanz und G+V-Rechnung sind selbst nicht Bestandteil der Steuererklärung. Sie stellen vielmehr nur der Erklärung beizufügende Unterlagen dar. **Sanktionen sind daher nicht zu befürchten.**

Nicht abschließend geklärt ist, inwieweit ein **Verzögerungsgeld** nach § 146 Abs. 2b AO festgesetzt werden könnte. Nach dieser Vorschrift ist die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung berechtigt, ein Verzögerungsgeld festzusetzen, sofern der Steuerpflichtige innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist der Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen i. S. d. § 200 Abs. 1 AO nicht nachkommt.

1.1.2 Persönlicher Anwendungsbereich

1.1.2.1 Allgemeines

Der persönliche Anwendungsbereich befasst sich mit der Frage, **wer** verpflichtet ist, die Bilanz und G+V-Rechnung in elektronischer Form an die Finanzverwaltung zu übermitteln (sog. E-Bilanz).

Nach § 5b EStG i. V. m. dem dazu ergangenen BMF-Schreiben vom 28.09.2011¹⁷ betrifft dies alle Unternehmen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermitteln. **Damit sind alle bilanzierenden Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform und ihrer Größenklasse von der elektronischen Einreichung der Bilanz betroffen.** Nach einer Schätzung sind das rund 1,35 Mio. Unternehmen.¹⁸

1.1.2.2 Bilanzierende Unternehmen

1.1.2.2.1 Bilanzierende Unternehmen nach § 4 Abs. 1 EStG

Zu den bilanzierenden Unternehmen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, gehören **alle gewerblichen Unternehmer** sowie **Land- und Forstwirte**, die nach den handelsrechtlichen Vorschriften nicht verpflichtet sind, Bücher und Aufzeichnungen zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu machen, sondern aufgrund der Überschreitung von bestimmten Umsatz- bzw. Gewinngrößen nach § 141 AO verpflichtet werden, zu bilanzieren. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG erfolgt nach dem sog. Betriebsvermögensvergleich. Dieser errechnet sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnah-

¹⁶ BMF vom 19.01.2010, BStBl I 2010, 47, Tz. 4.

¹⁷ BMF vom 28.09.2011, BStBl I 2011, 855; s. a. Kap. 5.5.

¹⁸ BR-Drs. 547/08, 19.

men und vermindert um den Wert der Einlagen. Die nach § 141 AO vorgegebenen Umsatz- bzw. Gewinngrößen sind bei einer Umsatzhöhe von mehr als 500.000 € im Kalenderjahr oder bei der Erwirtschaftung eines Gewinns von mehr als 50.000 € im Wirtschaftsjahr überschritten. Bei den Land- und Forstwirten ist bei der Überprüfung der Gewinngröße auf das Kalenderjahr anstatt auf das Wirtschaftsjahr abzustellen. Weiterhin darf bei selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen der Wirtschaftswert nicht mehr als 25.000 € betragen. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG trifft vor allem die Land- und Forstwirte. Bei den gewerblichen Unternehmen, die die in § 141 AO aufgeführten Größen überschreiten, besteht entweder nach den handelsrechtlichen Vorschriften ohnehin schon Buchführungspflicht oder sie haben, wenn sie nicht buchführungspflichtig sind oder nicht freiwillig Bücher führen, bei Überschreiten der Umsatz- bzw. Gewinngrößen ihren Gewinn nach § 5 EStG zu ermitteln (vgl. Kap. 1.1.2.2.2).

Daneben haben auch **Freiberufler**, die freiwillig Bücher führen, ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Im Gegensatz dazu sind Unternehmer und Freiberufler, die ihren Gewinn nach der sog. Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermitteln, keine bilanzierenden Unternehmen, die nach § 5b EStG die Vorschriften der E-Bilanz zu beachten haben. Für diese Gruppe ist aber nach § 60 Abs. 4 EStDV die amtlich vorgeschriebene Anlage EÜR elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

1.1.2.2.2 Bilanzierende Unternehmen nach § 5 EStG

Die **Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften (§ 140 AO oder § 141 AO) verpflichtet sind, Bücher zu führen** und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die freiwillig Bücher führen, haben ihren Gewinn nach § 5 EStG zu ermitteln. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. In dieser Regelung ist der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz verankert.

In § 140 AO ist sinngemäß geregelt, dass derjenige, der nach den handelsrechtlichen Vorschriften verpflichtet ist, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, diese Pflichten auch für die Besteuerung zu erfüllen hat. Nach den handelsrechtlichen Vorschriften (§ 238 HGB) ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen. Die Definition, wer als Kaufmann anzusehen ist, ergibt sich aus § 1 HGB bis § 7 HGB. Darunter fallen vor allem der Kaufmann kraft Betätigung und die Handelsgesellschaften.

1.1.2.2.3 Bilanzierende Unternehmen nach § 5a EStG

Nach § 5a Abs. 1 EStG kann der Gewinn bei einem Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, anstelle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG, nach der Tonnage der Schiffe ermittelt werden. Die Ermittlung des Gewinns nach der sog. Tonnagesteuer setzt einen Antrag voraus.

Die **Gewerbetreibenden, die die Gewinnermittlung nach der Tonnagesteuer anwenden**, sind nach § 5b Abs. 1 EStG als bilanzierende Unternehmen einzustufen und dadurch verpflichtet, ihre Bilanz sowie G+V-Rechnung elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln.