

Büro Dresden:

Comeniusstraße 32 • 01307 Dresden

Telefon: 0351 / 44 00 38-0

E-Mail: info@wp-heide.com

Internet: www.wp-heide.com

weiteres Büro Freiberg:

Erbische Straße 18 • 09599 Freiberg

Telefon: 03731 / 77 31 77

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Sonderausgabe zur E-Bilanz

I. Worum geht es bei der E-Bilanz?

II. Wer ist von der E-Bilanz betroffen?

III. Was muss übermittelt werden?

1. Welche Inhalte sind zu übermitteln?
2. In welchem Umfang müssen die Daten übermittelt werden (Mindestumfang)?
3. Gibt es Vereinfachungs- und Erleichterungsmöglichkeiten?

IV. Ab wann ist die E-Bilanz zu übermitteln?

V. Welche Besonderheiten gelten bei Personengesellschaften?

1. Sind auch gesellschafterbezogene Daten zu übermitteln?

2. Welche Pflichtbestandteile bestehen bei Personengesellschaften?

VI. Welche weiteren Besonderheiten sieht die E-Bilanz vor?

1. Gibt es branchenspezifische Sonderregelungen?
2. Sind steuerbegünstigte Körperschaften ebenfalls von der E-Bilanz betroffen?
3. Welche Übergangsregelungen sind vorgesehen?

VII. Was ist zu tun?

VIII. Appendix: Aktuelle FAQ-Liste

I. Worum geht es bei der E-Bilanz?

Im Rahmen des Steuerbürokratieabbaugesetzes 2008 wurde mit § 5b EStG eine Vorschrift geschaffen, die bilanzierende Unternehmen verpflichtet, die Inhalte der **Bilanz** sowie der **Gewinn- und Verlustrechnung** nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die Finanzverwaltung zu übermitteln (sog. E-Bilanz). Dies erfolgt im Wege des üblichen Veranlagungsverfahrens. Dabei hat der Steuerpflichtige die Wahl, entweder den Inhalt der Handelsbilanz, ergänzt um eine strukturierte steuerliche Überleitungsrechnung, oder eine gesonderte Steuerbilanz (vgl. § 60 Absatz 2 EStDV) einschließlich einer steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung auf elektronischem Wege einzureichen. Die

bisherige Abgabe der erforderlichen Unterlagen in Papierform wird durch die Übermittlung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes abgelöst. Für die Finanzverwaltung gilt dies als besonderer Meilenstein bei der Einführung der Digitalisierung von Geschäftsprozessen.

Mit Schreiben vom 19. 1. 2010 und 3. 2. 2010 hat das Bundesfinanzministerium (BMF) bekanntgegeben, dass für die Übermittlung dieses Datensatzes der international verbreitete Datenstandard XBRL (eXtensible Business Reporting Language) als Format im Rahmen des Bundesländer-Vorhabens KONSENS (Koordinierte neue Software-Entwicklung für die Steuerverwaltung) festgelegt wurde. Die Datensätze sind entsprechend einer sog. **Taxonomie**, die im Wesentlichen den Gliederungsum-

DIE MANDANTEN | INFORMATION

fang der zukünftig elektronisch zu übermittelnden Daten bildet, aufzubereiten. Stark vereinfacht formuliert, ähnelt die Taxonomie mit ihrem Gliederungsschema einem erweiterten Kontenrahmen. In technischer Hinsicht geht jedoch eine Taxonomie weit über eine Kontenrahmenstruktur hinaus und stellt Verbindungen und rechnerische Verknüpfungen zwischen einzelnen Positionen her.

Die Finanzverwaltung behält sich vor, den Umfang der Taxonomie festzulegen und plant eine jährliche Überarbeitung um mögliche Anpassungen, z. B. aufgrund gesetzlicher Änderungen, durchzuführen. Die Taxonomie wird mit einem eindeutigen Gültigkeitsdatum durch gesonderte BMF-Schreiben veröffentlicht. Mit Schreiben vom 5. 6. 2012 hat die Finanzverwaltung sodann die für das Wirtschaftsjahr 2013 (und wahlweise 2012) gültige Taxonomie in der Version 5.1 bekanntgegeben.

II. Wer ist von der E-Bilanz betroffen?

Die Regelungen des § 5b EStG gelten grundsätzlich für alle Unternehmen, die ihren Gewinn nach §§ 4 Absatz 1, 5 oder 5a EStG ermitteln. Abgestellt wird demnach auf die **steuerliche Buchführungspflicht** gemäß §§ 140 oder 141 AO.

§ 140 AO bestimmt, dass die dem Steuerpflichtigen nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen auferlegte Verpflichtung, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, auch für die Besteuerung zu erfüllen ist. Die Normenkette einzelner Gesetze und Verordnungen in Verbindung mit § 140 AO führt demzufolge i. d. R. zur Anwendung der Regelungen des § 5b EStG. Ausländische Rechtsnormen können nach Ansicht der Finanzverwaltung ebenfalls eine Buchführungspflicht nach § 140 AO begründen.

Gemäß § 141 AO kann die Finanzverwaltung bei Überschreitung gewisser Größenordnungen bei Gewinn und Umsatz die Steuerpflichtigen zur Führung von Büchern verpflichten. Diese Verpflichtung erfolgt in diesem Fall mit Beginn des Wirtschaftsjahres, das auf die Bekanntgabe der Finanzverwaltung folgt. Für freiwillig aufgestellte Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen gilt ebenfalls die Verpflichtung des § 5b EStG.

Die Regelungen des § 5b EStG gelten aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für alle bilanzierenden Unternehmen, unabhängig von der Rechtsform und der Größenklasse. Auch anschlussgeprüfte Großunternehmen werden nicht von dieser Pflicht ausgenommen. Allerdings sieht § 5b EStG eine **Härtefallregelung** vor, wenn Unternehmen der Verpflichtung aus Gründen persönlicher oder sachlicher Härte nicht folgen können.

Im Hinblick auf die Bilanzierungspflicht und somit die Anwendung der E-Bilanz bei **ausländischen und inländischen Betriebsstätten** verweist das Anwendungsschreiben vom 28. 9. 2011 auf die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

III. Was muss übermittelt werden?

1. Welche Inhalte sind zu übermitteln?

Der Inhalt des zu übermittelnden elektronischen Datensatzes setzt sich aus einem **Stammdaten-Modul** (GCD-Modul) sowie einem **Jahresabschluss-Modul** (GAAP-Modul) zusammen. Diese werden in Form der Taxonomie dargestellt und veröffentlicht. Die Grundlage hierfür bildete ursprünglich die für handelsrechtliche Zwecke einsetzbare HGB-Taxonomie 4.0 des XBRL Deutschland e.V., die u. a. bereits bisher im Rahmen der gesetzlichen Offenlegungspflichten zur Einreichung beim elektronischen Bundesanzeiger verwendet werden konnte.

Das **GCD-Modul** enthält die für die Übermittlung relevanten allgemeinen Informationen des berichtenden Unternehmens sowie die fachlichen Informationen des Berichts. Das **GAAP-Modul** umfasst insbesondere die Berichtsbestandteile eines Jahresabschlusses sowie die steuerliche Überleitungsrechnung.

Weist der Steuerpflichtige in seinem Jahresabschluss einen Bilanzgewinn aus, ist des Weiteren eine Ergebnisverwendungsrechnung innerhalb der vorgegebenen Positionen der Taxonomie zu übermitteln. Je nach Rechtsform ist zudem eine Kapitalkontenentwicklung, eine steuerliche Gewinnermittlung und ein Berichtsbestandteil „Steuerliche Modifikationen“ hinzuzufügen. Soweit ein Anhang, Lage- und/oder Prüfbericht vorliegt, kann dieser freiwillig im Rahmen des E-Bilanz-Datensatzes an das Finanzamt übermittelt werden. Über die Internetadresse www.eststeuer.de sind die jeweils aktuell gültigen Datensätze (Taxonomien) und Microsoft Excel-Visualisierungen verfügbar.

Stammdaten (GCD-Modul)	Jahresabschluss (GAAP-Modul)
<ul style="list-style-type: none"> • Dokumenteninformationen, u. a. <ul style="list-style-type: none"> • Erstellungsdatum • Dokumentersteller • Informationen zum Bericht, u. a. <ul style="list-style-type: none"> • Art des Berichts • Fertigstellungsstatus des Berichts • Berichtsbestandteile • Bilanzierungsstandard • Informationen zum Unternehmen, u. a. <ul style="list-style-type: none"> • Name des Unternehmens • Rechtsform • Unternehmenskennnummern • Angaben zu Gesellschaftern/ (Sonder-)Mitunternehmern 	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanz • Haftungsverhältnisse • Gewinn und Verlustrechnung • Ergebnisverwendungsrechnung • Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften/Mitunternehmensschaften • Eigenkapitalspiegel • Kapitalflussrechnung • Anhang • Steuerliche Modifikationen (u. a. Überleitungsrechnung der Wertansätze aus der Handelsbilanz zur Steuerbilanz) • Lagebericht • Bericht des Aufsichtsrats, Beschlüsse und zugehörige Erklärungen

Abb. 1: Übermittlungselemente der E-Bilanz (eigene Darstellung)

Werden Bilanzen zukünftig im Anschluss an die Übermittlung – gleich aus welchem Grund – **geändert oder berichtigt**, ist der geänderte Datensatz ebenfalls nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln.

Tz. 1 des Anwendungsschreibens vom 28. 9. 2011 weist zudem darauf hin, dass bei folgenden **aperiodischen Anlässen** auch eine E-Bilanz einzureichen ist:

- Betriebseröffnung,
- Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe,
- Änderung der Gewinnermittlungsart oder
- in Umwandlungsfällen.

Darüber hinaus sind Zwischenbilanzen, die z. B. auf den Zeitpunkt eines Gesellschafterwechsels bei einer Personengesellschaft aufzustellen sind, als Sonderform einer Schlussbilanz und Liquidationsbilanzen im Sinne des § 11 KStG durch Datenfernübertragung zu übermitteln.

2. In welchem Umfang müssen die Daten übermittelt werden (Mindestumfang)?

§ 51 Absatz 4 Nr. 1b EStG ermächtigt das BMF, im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder, den Mindestumfang der nach § 5b EStG zu übermittelnden Inhalte der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung festzulegen. Daher hat die Finanzverwaltung durch die Taxonomie einen Mindestumfang an Daten und Positionen festgelegt, die zwingend zu übermitteln sind. Die Finanzverwaltung verfolgt damit das **Ziel**, die Daten aus der Buchführung der Unternehmen in digitaler Form aufnehmen und u. a. für Zwecke des Risikomanagements einsetzen zu können. In erster Linie geht es darum, die Kontensalden, wie sie sich aus der Buchführung ergeben, in elektronischer Form zu erhalten.

Im Rahmen der Taxonomie wurden somit die folgenden **Positionseigenschaften** durch die Finanzverwaltung als steuerlichen Anforderungen (Mindestumfang) definiert:

- Mussfelder;
- Mussfelder, Kontennachweis erwünscht;
- Summenmussfelder;
- Rechnerisch notwendige Positionen.

Die in der Taxonomie als „Mussfeld“, „Mussfeld, Kontennachweis erwünscht“ referenzierten Positionen bilden den Mindestumfang des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes und sind daher verpflichtend mit den am Bilanzstichtag vorhandenen Werten zu übermitteln. Lässt sich ein „Mussfeld“ nicht mit Werten füllen, weil ein entsprechender Geschäftsvorfall nicht realisiert wird oder dem Mussfeld aufgrund der Rechtsform kein Posten gegenüber steht, ist zur erfolgreichen Übermittlung des Datensatzes die Position mit einem technischen **NIL-Wert** zu übermitteln. Dieser wird aber i. d. R. von den genutzten Softwareprodukten automatisch eingesetzt.

Die **Vollständigkeit** dieser verpflichtenden Positionen wird mit Hilfe des sog. **Elster Rich Client (ERIC)** noch auf Ebene des Unternehmens innerhalb der Übermittlungsoftware und somit vor Versendung des Datensatzes elektronisch geprüft. Hierbei handelt es lediglich um eine formale Prüfung. Datensätze, die entsprechende Pflichtfelder nicht beinhalten oder den Rechenregeln nicht genügen, werden zurückgewiesen und die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung gelten als nicht übermittelt. Eine inhaltliche Prüfung der übermittelten Daten erfolgt erst im Rahmen des Veranlagungsverfahrens.

Bei Positionen mit der Bezeichnung „Mussfeld, Kontennachweis erwünscht“ erhofft sich die Finanzverwaltung zudem eine freiwillige Übermittlung eines Auszugs aus der Summen-/Saldenliste mit Angaben zur Kontonummer, Kontobezeichnung und dem Saldo zum Stichtag der in die Positionen einfließenden Konten aus der Buchführung. Einzelbuchungssätze sind eindeutig nicht zu übermitteln. Es wird auch nicht geprüft, ob die Kontennachweise vollständig oder unvollständig übermittelt werden.

Die Eigenschaft des „Summenmussfelds“ ist eine besondere Ausprägung des „Mussfelds“. „Summenmussfelder“ sind Oberpositionen, die hierarchisch über rechnerisch verknüpften Pflichtfeldern stehen. Sind auf einer Gliederungsebene stehende Unterpositionen „Mussfelder“, die rechnerisch mit einer Position auf der nächsthöheren Gliederungsebene verknüpft sind, ist die Oberposition „Summenmussfeld“ zwingend mit zu übermitteln.

Neben den vorgenannten Positionen sind insbesondere die rechnerisch notwendigen Positionen, die selbst keine Mussfeldeigenschaft besitzen, zu erwähnen. Diese Positionen sind zu übermitteln, wenn auf der gleichen Ebene „Mussfelder“ enthalten sind, die gemeinsam in eine Oberposition eingehen („Summenmussfeld“). Zur Herstellung der rechnerischen Richtigkeit des Datensatzes sind daher neben den „Mussfeldern“ dann auch immer die rechnerisch notwendigen Positionen zu übermitteln. Trotz der fehlenden Eigenschaft als „Mussfeld“, kann man insoweit von einem „Quasi-Mussfeld“ sprechen.

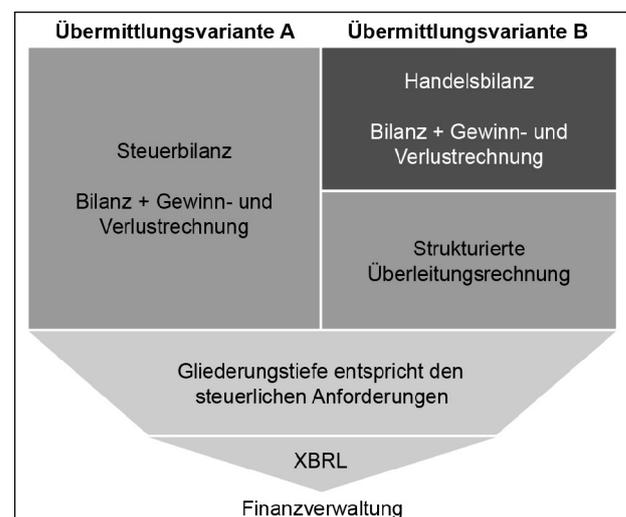


Abb. 2: Übermittlungsumfang der E-Bilanz (eigene Darstellung)

3. Gibt es Vereinfachungs- und Erleichterungsmöglichkeiten?

Um Eingriffe in das Buchungsverhalten der Steuerpflichtigen zu vermeiden, hat die Finanzverwaltung innerhalb der Taxonomie sog. **Auffangpositionen** eingefügt. Diese lassen sich innerhalb der Positionsbezeichnung anhand der Formulierung „nicht zuordenbar“ erkennen. Ein Unternehmen, das eine durch „Mussfelder“ vorgegebene Differenzierung nicht aus der Buchführung ableiten kann, darf zur Herstellung der rechnerischen Richtigkeit alternativ die Auffangpositionen nutzen. Im Rahmen einer

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Pressemitteilung vom 30. 5. 2012 hat das BMF noch einmal dargestellt, dass Auffangpositionen die elektronische Übermittlung erleichtern und Eingriffe in das Buchführungswesen der Unternehmen verhindern sollen. Ferner wurde mitgeteilt, dass eine Streichung dieser Positionen „zu einem bestimmten Stichtag“ nicht beabsichtigt ist. Wurde im Rahmen einer zur E-Bilanz auf www.estuer.de veröffentlichten FAQ-Liste (Stand: Oktober 2011) noch von einer temporären Nutzungsmöglichkeit für einen Zeitraum von fünf bis sechs Jahren gesprochen, entfällt diese Aussage somit nun; deren rechtliche Bindungswirkung konnte aber ohnehin verneint werden.

Den Begriff der Ableitbarkeit definiert die Finanzverwaltung ebenfalls im Rahmen der oben genannten FAQ-Liste. Demnach kann die Ableitung grundsätzlich aus dem Hauptbuch, den Nebenbüchern oder durch eine maschinelle Auswertung von Buchungsschlüsseln erfolgen. Nach aktueller Aussage der Finanzverwaltung soll im Rahmen der E-Bilanz eine Ableitung der Werte aus dem Hauptbuch (Werte, wie sie sich aus den im Unternehmen geführten Kontensalden des Hauptbuches ermitteln lassen) zunächst jedoch ausreichen.

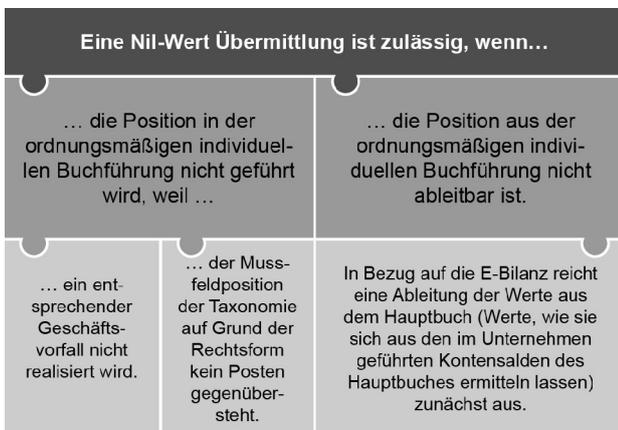


Abb. 3: Nil-Wert Übermittlung (eigene Darstellung)

Es ist jedoch zu beachten, dass die Finanzverwaltung kein Wahlrecht zwischen der Nutzung einer Auffangposition und der als „Mussfeld“ oder „Mussfeld, Kontennachweis erwünscht“ gekennzeichneten Position einräumt. Wenn eine in der Taxonomie vorgegebene Differenzierung durch das Hauptbuch (z. B. über Buchungskonten) abgebildet werden kann, ist eine Nutzung einer auf gleicher Ebene vorhandenen Auffangposition nicht gestattet.

IV. Ab wann ist die E-Bilanz zu übermitteln?

Die Verpflichtung des § 5b EStG gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2010 beginnen (§ 52 Absatz 15a EStG). Um den Unternehmen jedoch ausreichend Gelegenheit zu geben, die technischen und organisatorischen Voraussetzungen hierfür zu schaffen, wurde der erstmalige Anwendungszeitpunkt gemäß § 1 AnwZpV um ein Jahr verschoben.

Nachdem in den vergangenen Monaten immer wieder, durch unterschiedliche Stellen, eine erneute Verschiebung des erstmaligen Anwendungszeitpunktes gefordert und diskutiert wurde, stellt die bereits erwähnte Pressemitteilung des BMF vom 30. 5. 2012 unter dem Titel „Die E-Bilanz kommt wie geplant – alle Erleichterungen gelten auf Dauer“ nunmehr klar, dass für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2011 beginnen, eine Übermittlung der E-Bilanz vorzunehmen ist.

Das „Erstjahr“ wird allerdings, zur Vermeidung unbilliger Härten, durch eine **Nichtbeanstandungsregelung** begleitet. Daher können die Bilanzen für das erste Anwendungsjahr – Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2011 beginnen – **wie bisher** in Papierform eingereicht werden. Die Aufstellung der Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen in der Gliederungstiefe der Taxonomie ist dann nicht erforderlich. Dies bedeutet demzufolge, dass die E-Bilanz spätestens für **nach dem 31. 12. 2012 beginnende** Wirtschaftsjahre einzureichen sein wird.

Hinsichtlich der Pflicht zur Abgabe der „E-Bilanz“ sind die Abgabefristen für die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen sowie Feststellungserklärungen maßgeblich. Die Übermittlung der E-Bilanz erfolgt in technischer Hinsicht aber unabhängig von den ebenfalls elektronisch einzureichenden Steuererklärungen.

V. Welche Besonderheiten gelten bei Personengesellschaften?

1. Sind auch gesellschafterbezogene Daten zu übermitteln?

Die wesentlichen Besonderheiten bei den Personengesellschaften resultieren aus der sog. Transparenztheorie, wonach nicht die Gesellschaft als solche, sondern die Gesellschafter Steuersubjekte der Ertragsteuern sind. Die Personengesellschaft erlangt lediglich eine partielle Steuersubjektivität. Die **Einkünfte der Gesellschafter** sind grundsätzlich **zweistufig** zu ermitteln:

1. Auf der **ersten Stufe** (auf der Ebene der Gesellschaft) wird das gemeinsam erwirtschaftete Ergebnis einheitlich ermittelt und gemäß den vertraglich geregelten Gewinnverteilungsschlüsseln anteilig den Gesellschaftern einzeln zugerechnet.
2. Auf der **zweiten Stufe** werden besondere vertragliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern in der Weise berücksichtigt, dass die etwaigen auf den besonderen Leistungsverhältnissen beruhenden von der Gesellschaft erhaltenen (Sonder-)Vergütungen dem Gewinnanteil des Gesellschafters hinzugerechnet werden.

Bereits im Rahmen der verpflichtend zu übermittelnden **Gesamthandsbilanz zzgl. der Gewinn- und Verlustrechnung** wird wegen einer Vielzahl von gesellschafter-spezifischen Positionen innerhalb der Taxonomie deutlich, dass die Finanzverwaltung eine höhere Transparenz

DIE MANDANTEN | INFORMATION

hinsichtlich dieser besonderen Leistungsverhältnisse erreichen will. Die folgenden, auszugsweise dargestellten **Positionen der Taxonomie** veranschaulichen dies:

Bilanz	
Aktiva	
...	
Ausleihungen an Gesellschafter	Summenmussfeld
Ausleihungen an persönlich haftende Gesellschafter	Mussfeld, Kontennachweis erwünscht
Ausleihungen an Kommanditisten	Mussfeld, Kontennachweis erwünscht
...	
Forderungen gegen Gesellschafter	Summenmussfeld
Forderungen gegen persönlich haftende Gesellschafter	Mussfeld
Forderungen gegen Kommanditisten und atypisch stille Gesellschafter	Mussfeld
...	
Passiva	
...	
Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern	Summenmussfeld
Verbindlichkeiten gegenüber persönlich haftenden Gesellschaftern	Mussfeld, Kontennachweis erwünscht
Verbindlichkeiten gegenüber Kommanditisten	Mussfeld, Kontennachweis erwünscht
...	
Gewinn- und Verlustrechnung	
...	
Löhne und Gehälter	
Vergütungen an angestellte Mitunternehmer § 15 EStG	Mussfeld
...	
soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung	Summenmussfeld
soziale Abgaben	Mussfeld
davon soziale Abgaben für angestellte Mitunternehmer § 15 EStG	Mussfeld
Aufwendungen für Altersversorgung	Mussfeld
davon für angestellte Mitunternehmer § 15 EStG	Mussfeld
...	
sonstige betriebl. Aufwendungen (GKV)	Summenmussfeld
Miet- und Pacht aufwendungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter	Summenmussfeld
Miete und Pacht für unbewegliche Wirtschaftsgüter an Mitunternehmer	Mussfeld
...	
Miet- und Pacht aufwendungen für bewegliche Wirtschaftsgüter	Summenmussfeld
Miete und Pacht für bewegliche Wirtschaftsgüter an Mitunternehmer	Mussfeld

Abb. 4: Auszug aus den gesellschafterspezifischen Positionen

Zusätzlich ergibt sich aufgrund der zweistufig durchzuführenden Gewinnermittlung die Notwendigkeit, die **Kapitalkonten** der Mitunternehmer einzeln aufzustellen und fortzuentwickeln. Kapitalkonten werden regelmäßig für

jeden Gesellschafter geführt. Auf diesen sind die buchmäßigen Veränderungen des Kapitalanteils durch Einlagen, Entnahmen und den auf den Gesellschafter entfallenden Anteil am Gesellschaftsgewinn oder Gesellschaftsverlust festzuhalten. Häufig werden abweichend vom Regelstatut des § 120 Absatz 2 HGB statt eines einheitlichen variablen Kapitalkontos je Gesellschafter mehrere Kapitalkonten gebildet. Aufgrund der Taxonomie ergibt sich hierdurch zukünftig die folgende **verpflichtende Detaillierungstiefe je Gesellschaftergruppe**:

...	
Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter	Summenmussfeld
Summe Anfangskapital	Mussfeld
Summe Kapitalanpassungen nach BilMoG	Rechnerisch notwendig, soweit vorhanden
Summe Kapitalanpassungen	Mussfeld
Summe Einlagen	Mussfeld, Kontennachweis erwünscht
Summe Entnahmen	Mussfeld, Kontennachweis erwünscht
Summe Kapitaländerung durch Übertragung einer § 6b EStG Rücklage	Mussfeld
Summe Jahresüberschuss	Mussfeld
Summe Kapitalumgliederungen	Mussfeld
...	
Kapitalanteile der Kommanditisten	Summenmussfeld
Summe Anfangskapital	Mussfeld
Summe Kapitalanpassungen nach BilMoG	Rechnerisch notwendig, soweit vorhanden
Summe Kapitalanpassungen	Mussfeld
Summe Einlagen	Mussfeld, Kontennachweis erwünscht
Summe Entnahmen	Mussfeld, Kontennachweis erwünscht
Summe Kapitaländerung durch Übertragung einer § 6b EStG Rücklage	Mussfeld
Summe Jahresüberschuss	Mussfeld
Summe Kapitalumgliederungen	Mussfeld

Abb. 5: Entwicklung der Kapitalanteile

Bei genauerer Betrachtung dieser Detaillierung wird deutlich, dass die Anforderungen der Finanzverwaltung regelmäßig von der derzeitigen Buchhaltungspraxis und gesellschaftsrechtlichen Verträgen abweichen können.

2. Welche Pflichtbestandteile bestehen bei Personengesellschaften?

Neben der Gesamthandsbilanz sind bei Personengesellschaften zudem auch die **Ergänzungs- und Sonderbilanzen** der einzelnen Gesellschafter/Mitunternehmer in einem gesonderten Datensatz entsprechend den aufgeführten Anforderungen zu übermitteln. Hierzu sind im Rahmen des GCD-Moduls auch die gesellschafterspezifischen Angaben zu machen. Künftig müssen daher alle Ergänzungs- und Sonderbilanzen vollständig gebucht werden. Hierfür wird es regelmäßig notwendig sein, je

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Sonder- und Ergänzungsbilanz einen eigenen Mandanten innerhalb des Rechnungswesens anzulegen.

Zur Vermeidung unbilliger Härten ist die Übermittlung eines eigenen Datensatzes für diese zusätzlichen Bilanzen jedoch erstmals für Wirtschaftsjahre, die **nach dem 31. 12. 2014** beginnen, zu übermitteln. Bis dahin ist es ausreichend, die Ergänzungs- und Sonderbilanzen als Freitext innerhalb des Datensatzes der Gesamthandbilanz zu übermitteln.

Neben der oben bereits dargestellten Entwicklung der Kapitalkonten je Gesellschaftergruppe innerhalb der Bilanz sieht die Taxonomie zudem einen eigenen Berichtsbestandteil innerhalb des GAAP-Moduls „Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften“ vor. Die oben aufgezeigte Detaillierungstiefe ist nun innerhalb dieses Berichtsteils je Gesellschafter/Mitunternehmer zu übermitteln. Die dort eingetragenen „Mussfelder“ gelten jedoch erst für Wirtschaftsjahre als verpflichtende Felder, die nach dem 31. 12. 2014 beginnen.

Insgesamt ergeben sich damit bei der elektronischen Übermittlung nach § 5b EStG für Personengesellschaften die folgenden **verpflichtenden Berichtsbestandteile**:

- Bilanz,
- Gewinn- und Verlustrechnung,
- ggf. Überleitungsrechnung,
- Ergebnisverwendung,
- Kapitalkontenentwicklung,
- Steuerliche Gewinnermittlung,
- Steuerliche Gewinnermittlung (zusätzliche Felder),
- Detailinformationen zu Positionen (Kontensalden zu einer Position).

VI. Welche weiteren Besonderheiten sieht die E-Bilanz vor?

1. Gibt es branchenspezifische Sonderregelungen?

Wenn im Rahmen der E-Bilanz von einer „Taxonomie“ gesprochen wird, ist zwischen der „Kerntaxonomie“, den „Spezialtaxonomien“ und den „Ergänzungstaxonomien“ zu unterscheiden. Grundsätzlich sind die Steuerpflichtigen zur Anwendung der „Kerntaxonomie“ in der jeweils geltenden Fassung verpflichtet. Die „Kerntaxonomie“ beinhaltet dabei die Positionen für alle Rechtsformen und bildet die generelle Rechnungslegung des HGB ab.

Abweichend von diesem Grundsatz der „Kerntaxonomie“ wurden für gewisse Branchen, für die spezielle Formblätter bzw. Formvorschriften bzgl. der Jahresabschlussstellung gelten, „**Spezial- und Ergänzungstaxonomien**“ entwickelt.

Betroffen hiervon sind vor allem Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunterneh-

men und Pensionsfonds (vgl. § 330 HGB). Wegen der umfangreichen Abweichungen bei den banken- und versicherungsrechtlichen Formblattvorschriften zu den Aufstellungsvorschriften der §§ 266, 275 HGB wurden für diese Unternehmen sog. Spezialtaxonomien erstellt.

Weitere Branchen, die von dem Grundsatz der „Kerntaxonomie“ abweichen sind:

- Krankenhäuser (KHBV);
- Pflegeeinrichtungen (PBV);
- Kommunale Eigenbetriebe (EBV);
- Verkehrsunternehmen (JAbschlVUV);
- Wohnungsunternehmer (JAbschlWUV);
- Land- und Forstwirtschaft (BMELV-Musterabschluss).

Die für diese Branchen geltenden Besonderheiten wurden als Ergänzung im Rahmen einer besonderen Branchentaxonomie umgesetzt. Sie sind als „Ergänzungstaxonomien“ zu verstehen und enthalten die Positionen, die zusätzlich bzw. anstelle der Positionen der „Kerntaxonomie“ übermittelt werden müssen. Im Gegensatz zu „Spezialtaxonomien“ kann die „Branchentaxonomie“ ergänzend zu der „Kerntaxonomie“ verwendet werden.

2. Sind steuerbegünstigte Körperschaften ebenfalls von der E-Bilanz betroffen?

Auch bilanzierende steuerbegünstigte Körperschaften sind von den Regelungen des § 5b EStG betroffen, sofern sie wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten und sich dadurch die Ertragsteuerbefreiung (z. B. durch § 5 Absatz 1 Nr. 9 KStG) nur auf einen Teil der Einkünfte der Körperschaft erstreckt. Die Pflicht zur Übermittlung der E-Bilanz besteht bei diesen Körperschaften erstmals für Wirtschaftsjahre, die **nach dem 31. 12. 2014** beginnen.

Die **bisherige Praxis** zur Steuerermittlung bei steuerbegünstigten Körperschaften sieht üblicherweise vor, neben der Erstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses für die Körperschaft als Ganzes, die Ergebnisse der einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe mittels einer Einnahmen-Überschussrechnung in analoger Anwendung des § 4 Absatz 3 EStG auf Basis unterschiedlicher manueller Kalkulationen zu ermitteln. Die Summe der einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ergibt das für die Besteuerung maßgebende Ergebnis des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Im Zuge der erstmaligen verpflichtenden Anwendung der E-Bilanz stellt sich demzufolge die Frage, ob der Übermittlungsumfang der E-Bilanz auf den einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb beschränkt wird (sog. **Spartenbilanz**) oder sämtliche Bereiche/Sphären der Körperschaft (**Gesamtbilanz**) umfasst. Diese und weitere Fragestellungen wurden durch das BMF bislang noch nicht abschließend beantwortet.

Auf **persönlich** von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften findet die Vorschrift des § 5b EStG hingegen keine Anwendung.

3. Welche Übergangsregelungen sind vorgesehen?

Zur Vermeidung unbilliger Härten sieht bereits das Anwendungsschreiben des BMF vom 28. 9. 2011 in besonderen Fällen einige Übergangsregelungen vor:

Hat ein inländisches Unternehmen eine **ausländische Betriebsstätte**, ist – soweit der Gewinn nach § 4 Absatz 1, § 5 oder § 5a EStG ermittelt wird – für das Unternehmen als Ganzes eine Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung abzugeben. Ein gesonderter Datensatz für die ausländische Betriebsstätte ist hingegen nicht zu übermitteln. Können die Wirtschaftsgüter der ausländischen Betriebsstätte nicht den einzelnen Positionen der Taxonomie zugeordnet werden, da die Buchhaltung nach den ausländischen Anforderungen weniger detailliert und/oder nach einem ausländischen Kontenplan eingerichtet wurde, bestehen innerhalb der Taxonomie spezielle Auffangpositionen. Diese sind durch den Zusatz erkennbar: „soweit aus der/den für die ausländische(n) Betriebsstätte(n) geführten Buchführung(en) nicht anders zuordenbar“.

Hat ein ausländisches Unternehmen eine **inländische Betriebsstätte** und wird der Gewinn nach § 4 Absatz 1, § 5 oder § 5a EStG ermittelt, beschränkt sich die Aufstellung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung auf die inländische Betriebsstätte als unselbständigen Teil des Unternehmens. Gleiches gilt grundsätzlich für Sachverhalte im Sinne der Tz. 3 und 7 des BMF-Schreibens vom 16. 5. 2011 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 49 Absatz 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa und Nr. 6 EStG).

Aufgrund der eingeräumten Übergangsregelung wird es bei Betriebsstätten nicht beanstandet, wenn die E-Bilanz erstmals für Wirtschaftsjahre, die **nach dem 31. 12. 2014** beginnen, nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz übermittelt wird. Bei einer ausländischen Betriebsstätte betrifft die Übergangsregelung jedoch **nicht** das inländische Unternehmen als Ganzes, sondern nur die Ermittlung der Ergebnisse der ausländischen Betriebsstätte.

Wie bereits vorstehend dargestellt, greift auch bei **partiell steuerbefreiten Körperschaften** eine Übergangsregelung und verpflichtet diese erstmals zur Einreichung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2014 beginnen. Gleiches gilt für **juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art**, sofern für den Betrieb gewerblicher Art eine Bilanzierungspflicht greift.

Die Übergangsvorschriften bei Personengesellschaften, betreffend die Kapitalkontenentwicklung und die Sonder- sowie Ergänzungsbilanzen, wurden bereits dargestellt.

VII. Was ist zu tun?

Um die individuellen und fallbezogenen Auswirkungen der oben beschriebenen Regularien auf ein Unterneh-

men beurteilen zu können, ist es notwendig, **noch im Laufe dieses Jahres** das handelsrechtliche Rechnungswesen hinsichtlich der Übereinstimmung mit dem von der Finanzverwaltung geforderten Mindestumfang der Datenerhebung gemäß §§ 5b Absatz 1, 51 Absatz 4 Nr. 1b EStG zu überprüfen. Hierfür ist zu Beginn eine **strategische Entscheidung seitens des Unternehmens** notwendig, wie mit eingeräumten Erleichterungen seitens der Finanzverwaltung, wie beispielsweise der dargestellten Nutzung von Auffangpositionen, umzugehen ist.

Zunächst ist im Rahmen einer ersten **Analyse** insbesondere der im Unternehmen genutzte Kontenplan zu untersuchen. Im Rahmen dieser Untersuchung erfolgt eine Zuordnung der Konten des Hauptbuches (bzw. wie sie sich aus der Buchführung ergeben) zu den zukünftig verpflichtend zu übermittelnden Positionen des E-Bilanz-Datensatzes. Bei diesem Prozess wird häufig von einem „Mapping-Prozess“ (Zuordnungsprozess) gesprochen. Das Buchungsverhalten in den Unternehmen ist ebenfalls in diese Analyse einzubeziehen, da in den betroffenen Unternehmen häufig andere Buchungsregeln angewendet werden als von der Finanzverwaltung im Rahmen der Taxonomie unterstellt.

Ziel ist es, die wesentlichen Abweichungen zwischen der derzeitigen Verfahrensweise und den künftigen Anforderungen der Finanzverwaltung herauszuarbeiten, um so eine Grundlage für die Entscheidungsfindung und die Umsetzungsplanung zu schaffen. Weitere Analysen sind beispielsweise die Untersuchung der organisatorischen Auswirkungen sowie die Identifikation von Schnittstellen zwischen den vor- und nachgelagerten Prozessen innerhalb des Rechnungswesens (ERP-System).

Nach den Erfahrungen aus der Praxis im Zusammenhang mit der Umstellung des Rechnungswesens von Unternehmen ist als Abschluss der Analysephase insbesondere zu prüfen, ob die **organisatorischen und technischen Voraussetzungen** für eine vollständige oder lediglich teilweise Umsetzung innerhalb des Rechnungswesens vorliegen. Dies bedeutet erwartungsgemäß eine Entscheidungsfindung, ob

- eine Anpassung des Buchungsverhaltens und des Rechnungswesens an die steuerlichen Anforderungen erfolgt und ob die bisherigen steuerlichen Nebenrechnungen in das Rechnungswesen überführt werden (beispielsweise über die Anlage eines separaten Steuerledgers/Buchungskreises) oder
- die Anforderungen der E-Bilanz im Rahmen einer externen Lösung umgesetzt werden.

Die besondere **Herausforderung** besteht darin, dass in zahlreichen Rechnungswesenssystemen der Unternehmen keine gebuchten Steuerbilanzen vorliegen. Denn üblicherweise werden in der Buchführung der Unternehmen ausschließlich die handelsrechtlichen Wertansätze verarbeitet. Da in naher Zukunft allerdings steuerliche Wertansätze entweder mittels einer Überleitungsrechnung – ausgehend von den handelsrechtlichen Werten – oder im Rahmen einer eigenständigen Steuerbilanz zu

DIE MANDANTEN | INFORMATION

übermitteln sind, ergeben sich insoweit einige weitergehende Herausforderungen.

Häufig werden die steuerlichen Abweichungen von externen Beratern oder internen Steuerabteilungen im Rahmen der Steuerdeklaration ermittelt. Dieser Weg der Zusammenarbeit wird sich allerdings in Zukunft durch die Notwendigkeit des Austauschs von digitalen Daten ändern. Die Daten des Hauptbuches (häufig rein handelsrechtlich geführt) sind mit den steuerlichen Abweichungen zu verbinden und in einem einheitlichen Datensatz zu übersenden. Sofern das Rechnungswesen der Unternehmen diese steuerlichen Daten in der Vergangenheit nicht gepflegt und ermittelt hat, ist folglich darüber nachzudenken, wer diese Daten bereitstellen kann. In diesem Zusammenhang wird darüber hinaus deutlich, dass die Übersendung des elektronischen Datensatzes in Form der E-Bilanz nur einen Teilprozess der Übersendung der (zukünftig ebenfalls elektronisch zu übermittelnden) Steuererklärung darstellt. Daher ist es fraglich, wer den Datensatz tatsächlich übermitteln wird.

Im Rahmen der praktischen Vorgehensweise in den Unternehmen, sollte daher berücksichtigt werden, dass die Ermittlung der entsprechenden „Mussfelder“ möglicherweise im Rahmen einer Anpassung des Buchungsverhaltens deutlich **effizienter** gestaltet werden könnte. Zwar ist es nicht erforderlich, den vollständigen Umfang der Taxonomie auch kontenmäßig im Rechnungswesen abzubilden; allerdings sollte der manuelle Ermittlungsaufwand nach Möglichkeit stark reduziert werden.

Da in der Vergangenheit die steuerlichen Anpassungen oftmals erst nach Abschluss des Jahresabschlusses vorgenommen wurden und in diesem Zusammenhang auch die steuerlichen Informationen aus den Konten der Finanzbuchhaltung für die Erstellung der Steuererklärungen gewonnen wurden, könnte insbesondere eine entsprechende **standardisierte Vorgehensweise** anhand der Taxonomie Erfolg versprechend sein. Eine Abstimmung über die zukünftigen Anforderungen zwischen den Beteiligten aus dem Rechnungswesen und den internen oder externen steuerlichen Beratern ist daher in jedem Fall vorzunehmen. Die zukünftige Vorgehensweise sollte hier gemeinsam geplant und nach Möglichkeit medienbruchfrei ausgestaltet werden. Die Qualität der zukünftigen Bearbeitungsprozesse hängt insbesondere stark von diesen wichtigen Entscheidungen ab.

Da die E-Bilanz zukünftig einen Standardprozess darstellen wird, sollte des Weiteren daran gedacht werden, **manuelle Eingriffe** in dem Übermittlungsprozess **möglichst gering** zu halten. Gerade bei mittelständischen Gesellschaften mit eigenem Rechnungswesen ging die Ermittlung der Steuerbilanzen und Steuererklärungen häufig mit einem erheblichen manuellen Ermittlungsaufwand und Informationsbeschaffung einher. In diesen Fällen könnte die E-Bilanz folglich dazu beitragen, die Prozessqualität insgesamt zu verbessern.

Und schließlich: Auch nach der erfolgreichen Umstellung und über das Erstjahr der elektronischen Übermittlung hinaus, wird die E-Bilanz in den Rechnungswesen der

Unternehmen in jedem Fall ein **Dauerthema** bleiben. Daher empfiehlt es sich bereits für das Erstjahr einen detaillierten internen Prozess im Unternehmen zu definieren, welcher der dauerhaften Ermittlung und Übermittlung Rechnung trägt.

VIII. Appendix: Aktuelle FAQ-Liste

Im Nachgang zu der oben beschriebenen Pressemitteilung des BMF vom 30. 5. 2012 hat die Finanzverwaltung auch die FAQ-Liste zur E-Bilanz mit Datum vom 15. 6. 2012 unter www.estuer.de aktualisiert. Neuerungen gegenüber dem Stand von Oktober 2011 wurden mit einem schwarzen Balken an der rechten Seite der jeweiligen Fragestellung kenntlich gemacht.

Im Rahmen einer neu eingeführten Vorbemerkung stellt die Finanzverwaltung nun auch klar, dass die Zusammenstellung der häufig gestellten Fragen und Antworten, weder eine Richtlinie noch eine Vorschrift mit Rechtsbindungswirkung darstellt. Nach dem Wortlaut der FAQ-Liste stellt sie vielmehr die Auffassung des E-Bilanz-Projektteams der Finanzverwaltung dar.

Wie bereits erwähnt, wurde die Frage hinsichtlich einer dauerhaften Nutzungsmöglichkeit der **Auffangpositionen** neu formuliert. So heißt es insoweit nun: „Die zur Zeit vorhandenen Auffangpositionen, die Eingriffe in das Buchungsverhalten vermeiden und einen Einstieg in die E-Bilanz erleichtern sollen, werden – wie die gesamte Taxonomie – stetig evaluiert. Auch wenn davon auszugehen ist, dass ihre Notwendigkeit mit der Zeit abnehmen wird, werden sie künftig gebraucht werden, um im Fluss einer dynamischen Rechtsentwicklung weiche Übergänge auf neue Rechtssituationen zu schaffen. In den Prozess, die Operationalität der Taxonomie kontinuierlich zu verbessern, werden interessierte Vertreter der Kammern, Verbände und Unternehmen weiterhin eingebunden.“

Ferner wird durch die FAQ-Liste nunmehr auch ausführlicher zu der Behandlung ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen Stellung genommen. Im Falle des Vorliegens ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen ist für das Unternehmen als Ganzes eine einheitliche E-Bilanz abzugeben. Maßgebend für die Zuordnung von Informationen zu den jeweiligen „Mussfeldern“ innerhalb der Taxonomie ist der Detaillierungsgrad laut Buchführung des inländischen Teils des Unternehmens. Sollte für die ausländische Betriebsstätte ein abweichender Detaillierungsgrad vorliegen, können die bereits erwähnten Auffangpositionen für Betriebsstätten-sachverhalte genutzt werden.

Alle Informationen und Angaben in dieser Mandanten-Information haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.

Rechtsstand: 21. 6. 2012