

**Bericht zum 6. Münchner Unternehmenssteuerforum:
„Die E-Bilanz kommt 2012“**

*Von Dr. Stephan Viskorf und
Dr. Maximilian Haag*

Bericht zum 6. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Die E-Bilanz kommt 2012“

Von Dr. Stephan Viskorf und Dr. Maximilian Haag, beide München*

Nachfolgend ist der Tagungsbericht des 6. Münchner Unternehmenssteuerforums vom 26. 10. 2011 zu aktuellen Fragen im Zusammenhang mit der Einführung der E-Bilanz ab 2012 abgedruckt. Das Münchner Unternehmenssteuerforum dient der Förderung des Steuerrechts insbesondere durch steuerwissenschaftliche Fachdiskussion.

1. Einführung

Mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20. 12. 2008¹ hat der Gesetzgeber § 5b EStG geschaffen, der für Wirtschaftsjahre mit Beginn nach dem 31. 12. 2010 die elektronische Übermittlung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen nach standardisierten Vorgaben (sog. „E-Bilanz“) vorschreibt. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll mit der E-Bilanz die schnelle und kostensparende Erfüllung steuerlicher Pflichten für alle bilanzierenden Steuerpflichtigen sichergestellt werden². Im Gegenzug entfällt die bisherige Pflicht zur Übermittlung von Bilanzen in Papierform (§ 60 Abs. 1 EStDV). Der Gesetzgeber hat es dabei der Finanzverwaltung überlassen, sowohl den Mindestumfang der vom Steuerpflichtigen elektronisch zu übermittelnden Daten (§ 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG) als auch einen etwaigen späteren Anwendungszeitpunkt (§ 51 Abs. 4 Nr. 1c EStG) festzulegen. Mit der Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung vom 20. 12. 2010³ verschob daraufhin das BMF die erstmalige elektronische Übermittlung von Bilanzen auf Wirtschaftsjahre mit Beginn nach dem 31. 12. 2011. Auch zum Mindestumfang sowie sonstigen (insbesondere technischen) Einzelheiten der E-Bilanz erließ die Verwaltung mehrere Anwendungsschreiben⁴. In einem Pilotprojekt im ersten Halbjahr 2011 wurde die E-Bilanz sowie deren elektronische Übermittlung in der Praxis erprobt. Eine weitere Verschiebung des Anwendungszeitpunkts für die erstmalige Abgabe von E-Bilanzen über den 31. 12. 2011 wird derzeit nicht diskutiert.

Vor diesem Hintergrund beschäftigte sich das 6. Münchner Unternehmenssteuerforum am 26. 10. 2011 im Literaturhaus in München mit aktuellen Fragen der bevorstehenden erstmaligen elektronischen Übermittlung von Bilanzen für Wirtschaftsjahre ab 2012, insbesondere mit Blick auf die Anpassung des betriebseigenen Bilanzierungsverhaltens an die verbindliche Taxonomie der Finanzverwaltung. Nach

einführenden Referaten von Herrn Sebastian Kolbe⁵ zum technischen Ablauf der E-Bilanz-Erstellung und Übermittlung sowie von Herrn Sebastian Koch⁶ zu den Anforderungen der E-Bilanz und einzelnen Lösungsansätzen diskutierten Herr Jörg Herrfurth⁷, Herr Dr. Lars Meyer-Pries⁸ sowie Herr Prof. Dr. Lutz Richter⁹ zusammen mit den Referenten und Gästen des Auditoriums unter der Moderation von Herrn Dr. Hartmut Schwab¹⁰ Einzelheiten des Umstellungsprozesses bei den Steuerpflichtigen und in der Finanzverwaltung.

2. Grundlagen und Funktionsweise der E-Bilanz

Kolbe schilderte aus der Perspektive der Verwaltung den aktuellen Sachstand bei der Umsetzung der E-Bilanz sowie die einzelnen Schritte auf dem Weg dorthin. Mit dem BMF-Schreiben vom 19. 1. 2010¹¹ habe sich die Verwaltung für das XBRL-Datenformat zur Übermittlung elektronischer Datensätze entschieden, mit dem BMF-Schreiben vom 16. 12. 2010¹² sei die Taxonomie der E-Bilanz festgelegt und eine Pilotphase im ersten Halbjahr 2011 angekündigt worden. Die Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung verschaffte sodann die notwendige Zeit für das Pilotprojekt und die Auswertung von dessen Ergebnissen. Das endgültige Anwendungsschreiben vom 28. 9. 2011¹³ enthalte vorrangig Übergangsregelungen für Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten sowie für ausländische Unternehmen mit inländischen Betriebsstätten und für steuerbefreite Körperschaften. Dieser Kreis von Unternehmen sei erst für Wirtschaftsjahre mit Beginn nach dem 31. 12. 2014 zur Abgabe von E-Bilanzen verpflichtet. Alle übrigen Unternehmen müssten zwar für das Wirtschaftsjahr 2012 oder bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr für das Wirtschaftsjahr 2012/2013 erstmals elektronisch ihre Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung übermitteln. Die Verwaltung werde es aber gleichwohl nicht beanstanden, wenn für dieses Wirtschaftsjahr noch keine elektronische Übermittlung stattfindet. Stattdessen könne für ein weiteres Wirtschaftsjahr die Bilanz in Papierform eingereicht werden, also auch ohne Beachtung der Taxonomie für die E-Bilanz.

* Dr. Stephan Viskorf ist Geschäftsführer des Münchner Unternehmenssteuerforums e.V., München. Dr. Maximilian Haag ist Rechtsanwalt bei P+P Pöllath + Partners in München.

1 BGBI I 2008, 2850.

2 BT-Drs. 16/10188, S. 24.

3 BGBI II 2010, 2135.

4 BMF v. 19. 1. 2010, IV C 6 - S 2133-b/0, BStBl I 2010, 47, DStR 2010, 167; v. 16. 12. 2010, IV C 6 - S 2133-b/10/10001, BStBl I 2010, 1500, DStR 2010, 2635; v. 25. 8. 2011, IV C 6 - S 2133-b/11/10009, DStR 2011, 1728; v. 28. 9. 2011, IV C 6 - S 2133-b/11/10009, DStR 2011, 1906.

5 Sebastian Kolbe ist Projektleiter E-Bilanz des Bayerischen Landesamts für Steuern.

6 Sebastian Koch ist Steuerberater und Partner bei BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

7 Jörg Herrfurth ist Prokurist und Leiter Steuern Inland der Freudenberg & Co. KG Unternehmensgruppe.

8 Dr. Lars Meyer-Pries ist Leiter Entwicklung für betriebswirtschaftliche Beratungssoftware bei DATEV eG und Vorstandsmitglied des XBRL Deutschland e.V.

9 Prof. Dr. Lutz Richter hat einen Lehrstuhl für betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Unternehmensrechnung an der Universität Trier.

10 Dr. Hartmut Schwab ist Steuerberater und Präsident der Steuerberaterkammer München.

11 BMF v. 19. 1. 2010, IV C 6 - S 2133-b/0, BStBl I 2010, 47, DStR 2010, 167.

12 BMF v. 16. 12. 2010, IV C 6 - S 2133-b/10/10001, BStBl I 2010, 1500, DStR 2010, 2635.

13 BMF v. 28. 9. 2011, IV C 6 - S 2133-b/11/10009, DStR 2011, 1906.

2.1 Übermittlungsstandard der E-Bilanz

Zu den Zielen der Einführung der E-Bilanz führte *Kolbe* aus, dass sich die Verwaltung eine medienbruchfreie Erstellung und Verarbeitung der Rechnungslegungsdaten von der elektronischen Unternehmensbuchhaltung in einer Linie bis ins steuerliche Veranlagungsverfahren hinein erhofft. Der hierfür gewählte technische Übermittlungsstandard XBRL – eXtensible Business Reporting Language – sei kein einseitig von der deutschen Finanzverwaltung vorgegebenes Werk, sondern entspreche internationalen Anwendungen z. B. durch die US-Börsenaufsicht SEC sowie einer Empfehlung der OECD. Das XBRL-Format werde auch vereinzelt bereits seit Jahren in Deutschland verwendet. Insbesondere der elektronische Bundesanzeiger akzeptiere Jahresabschlüsse im XBRL-Format. Im Idealfall könnten Unternehmen durch die Verwendung von XBRL noch weitere Synergieeffekte erzielen, etwa bei der automatisierten Kreditwürdigkeitsprüfung durch Banken.

2.2 Taxonomie der E-Bilanz

Die von der Finanzverwaltung vorgeschriebene Taxonomie erklärte *Kolbe* als eine Art Vorlage für den elektronisch zu übermittelnden Datensatz, die eine fest bestimmte Anzahl an verwendbaren Positionen enthält. Der Anwender könne aus diesen Positionen vergleichbar einem Kontorahmen der Buchhaltung die für sein Unternehmen maßgeblichen Positionen wählen. Für die verschiedenen Bilanzierungsstandards – beispielsweise HGB, IFRS und US-GAAP – existierten verschiedene Versionen der Taxonomie. Individuell erweiterbar sei die amtlich vorgeschriebene Taxonomie für steuerliche Zwecke nicht, da die verwaltungsinterne automatisierte Weiterverarbeitung auf einen hohen Standardisierungsgrad angewiesen sei. Ferner gebe es nur eine Taxonomie für alle denkbaren Fälle, die allerdings rechtsformspezifisch unterschiedlich dargestellt werden könne, um den Umgang damit zu erleichtern. Unterschieden werde somit weder nach der Rechtsform, noch nach der Unternehmensgröße, noch zwischen der Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung und der originären Steuerbilanz. Verpflichtende Bestandteile der elektronischen Übermittlung seien die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung, die Ergebnisverwendung, die Überleitungsrechnung und die steuerliche Gewinnermittlung. Steuerliche Ergänzungs- und Sonderbilanzen unterlägen derzeit noch nicht der elektronischen Übermittlungspflicht, sondern erst für Wirtschaftsjahre mit Beginn nach dem 31. 12. 2014. Für diejenigen Unternehmen, die nach den Regeln des HGB abweichenden Rechnungslegungsvorschriften unterliegen – insbesondere Banken, Versicherungen und Pensionsfonds – habe die Verwaltung sog. Spezialtaxonomien geschaffen. Dieser Kreis von Unternehmen müsse die reguläre Taxonomie nicht beachten, sondern sei allein an die jeweilige Spezialtaxonomie gebunden. Daneben gebe es sechs weitere Branchen mit besonderen Rechnungslegungsvorschriften, z. B. Land- und Forstwirte. Die Besonderheiten in diesen Branchen wichen allerdings nicht so gravierend von der allgemeinen handelsrechtlichen Rechnungslegung ab, so dass die reguläre Taxonomie mit branchenspezifischen Ergänzungen oder Ersetzungen verwendet werden könne.

2.3 Übermittlungstechnik der E-Bilanz

Kolbe erläuterte, dass eine Vorprüfung der E-Bilanz durch den sog. Elster Rich Client (ERiC) erfolgt. Zunächst erstelle der Steuerpflichtige seinen Bilanzdatensatz im XBRL-Format. Danach werde das ERiC-Programmelement aufgerufen, das bereits bestimmte Plausibilitätsprüfungen durchführt. Das Programm prüfe insbesondere, ob der amtlich vorgeschriebene Mindestumfang – die in der Taxonomie als „Muss-Felder“ bezeichneten Positionen – eingehalten ist. Muss-Felder müssten stets belegt sein, egal ob der Bilanzierende dem Muss-Feld entsprechende Geschäftsvorfälle hatte oder nicht. Bei Fehlen solcher Geschäftsvorfälle sei die entsprechende Position mit einem NIL-Wert („Not in List“) zu belegen. Darüber hinaus prüfe das Programm, ob der übermittelte Datensatz rechnerisch richtig ist. Inhaltliche Prüfungen könne das Programm demgegenüber nicht durchführen. Nur wenn sich bei der ERiC-Prüfung keine Beanstandungen ergeben, erfolge die Übermittlung der E-Bilanz an den ELSTER-Annahmeserver der Finanzverwaltung.

2.4 Pilotphase 2011

Abschließend stellte *Kolbe* die Ergebnisse des ab Februar 2011 durchgeführten Pilotprojekts zur E-Bilanz vor. Erwähnenswert sei, dass von den 599 möglichen Positionen der Taxonomie für die Bilanz durchschnittlich nur 48 Positionen genutzt worden sind, bei einem Drittel der Fälle sogar weniger als 30 Positionen. Trotz des Umfangs der Taxonomie und der Kritik hieran sei es folglich möglich gewesen, plausible und formell richtige E-Bilanzen mit vergleichsweise wenigen Positionen zu übermitteln. Ein ähnliches Bild zeige sich bei der Gewinn- und Verlustrechnung. Von insgesamt 534 möglichen Positionen seien dort durchschnittlich nur 63 Positionen genutzt worden, bei 20 % der Fälle sogar weniger als 30 Positionen. Insbesondere von größeren Unternehmen und DAX-orientierten Unternehmen seien allerdings auch Datensätze übermittelt worden, die alle Möglichkeiten der Taxonomie ausgeschöpft hatten. Die Pilotphase habe daher gezeigt, dass die E-Bilanz in der geforderten Form und mit dem gewünschten Inhalt möglich ist. Entgegen der allgemeinen Kritik am Mindestumfang der Taxonomie hätten einzelne Teilnehmer des Pilotprojekts sogar noch weitere Positionen für einzelne Geschäftsvorfälle gefordert. Die Verwaltung habe diesen Wünschen durch Schaffung fakultativer Felder Rechnung getragen. Bei 30 Positionen sei darüber hinaus aufgrund der Ergebnisse der Pilotphase die Muss-Feld-Eigenschaft gestrichen worden. Insgesamt seien 34 Auffangpositionen und 54 zusätzliche freiwillige Positionen eingeführt worden.

3. Einzelne Anforderungen der E-Bilanz und Lösungsansätze

Koch beschäftigte sich mit ausgewählten Fragestellungen rund um die E-Bilanz aus der Perspektive der betroffenen Unternehmen. Obschon noch bis vor kurzem Unklarheit darüber herrschte, zu welchem Zeitpunkt die Pflicht zur elektronischen Übermittlung von Bilanzen tatsächlich eintreten würde, bestünden seit der Veröffentlichung des Anwendungsschreibens vom 28. 9. 2011 keine Zweifel mehr

darüber, dass sich viele Unternehmen sehr bald mit der Umstellung auf die elektronische Erfassung und Übermittlung auseinandersetzen müssten.

3.1 Mindestumfang der E-Bilanz und Auffangpositionen

Koch differenzierte zunächst zwischen dem Jahresabschlussmodul und einem Stammdatenmodul, welches künftig ebenfalls elektronisch zu übermitteln sei und diejenigen Angaben enthalte, die üblicherweise im Mantelbogen der Steuererklärung erfasst sind. Im Hinblick auf den Mindestumfang der E-Bilanz sei vieles noch unklar. Dies betreffe insbesondere den Fall, dass bestimmte Konten in der Finanzbuchhaltung des Steuerpflichtigen bislang nicht vorgesehen sind. Beispiel hierfür sei die Position der Umsatzerlöse, die in der Taxonomie nach Umsatzsteuersachverhalten aufzuteilen ist, obwohl die buchhalterische Verarbeitung in den allermeisten Unternehmen eine Aufteilung nach Umsatzsteuersachverhalten nicht vorsieht. Die im Zuge der Pilotphase vorgenommenen diesbezüglichen Änderungen der Taxonomie sind nach Ansicht *Kochs* noch nicht ausreichend. Die Änderungen hätten zudem den Umfang der zu übermittelnden Daten noch weiter erhöht, da einzelne Muss-Felder die Angabe weiterer Positionen erfordern, die ihrerseits von der Verwaltung nicht als Muss-Feld behandelt werden. Eine gewisse Erleichterung sei diesbezüglich allerdings durch die Schaffung der Auffangpositionen erzielt worden.

Koch wies darauf hin, dass neben dem BMF-Schreiben vom 28. 9. 2011 außerdem eine FAQ-Liste der Finanzverwaltung veröffentlicht wurde, die zu manchen Fragen ergänzende Hinweise enthalte, in mancher Hinsicht aber auch Anlass zur Besorgnis gibt. So dokumentiere die FAQ-Liste, dass Auffangpositionen nur für einen Zeitraum von etwa fünf bis sechs Jahren zugelassen werden sollen, obwohl sich diese Aussage im BMF-Schreiben vom 28. 9. 2011 nicht finde. Überdies dürften Auffangpositionen nur genutzt werden, solange die unternehmerische Rechnungslegung (noch) nicht den zur Belegung der Muss-Felder erforderlichen Differenzierungsgrad erreicht habe. Unsicherheit ergäbe sich hierbei daraus, dass die leere Übermittlung einer Muss-Position nach der Aussage der FAQ-Liste nur dann zulässig sein soll, wenn die Position in der ordnungsgemäßen Buchführung des Steuerpflichtigen nicht geführt wird und „nicht ableitbar“ ist. Eine Definition des Begriffs „ableitbar“ suche man im BMF-Schreiben vom 28. 9. 2011 vergeblich. Nach der FAQ-Liste sei eine Position aber bereits dann ableitbar, wenn sich ein Wert aus den Buchführungsunterlagen i. S. von § 140 AO ergibt. Die Ableitung könne demnach auch durch eine maschinelle Auswertung von Buchungsschlüsseln erfolgen. Damit sei die Nutzung einer Auffangposition nicht bereits dann erlaubt, wenn ein Wert aus der Finanzbuchhaltung nicht ableitbar ist. Vielmehr dürfe der Wert auch nicht aus der gesamten Unternehmens-Software im Wege maschineller Auswertung ableitbar sein.

Im Hinblick auf die Zuordnung einzelner Konten der Unternehmensbuchführung zu einzelnen Positionen der amtlichen Taxonomie merkte *Koch* an, dass die Bezeichnung der Konten im Unternehmen vielfach nicht der Bezeichnung der Felder in der Taxonomie entspricht. Einige Probleme könnten dadurch gelöst werden, dass die FAQ-Liste beispiel-

haft bestimmte Konten bestimmten Positionen zuordne. Andere Fragen blieben offen. Bei Versicherungsprämien für einen Fuhrpark etwa sei unklar, ob die Erfassung unter der Position Aufwendungen für den Fuhrpark oder unter der Position Versicherungsbeiträge zu erfolgen hat. *Koch* forderte die Finanzverwaltung auf, auch in den noch offenen Zweifelsfragen für Klarheit zu sorgen.

3.2 Übermittlungsvarianten

Koch erläuterte ferner, dass die E-Bilanz dem Steuerpflichtigen zwei Übermittlungsvarianten bietet. Übermittlungsvariante A beinhalte eine vollwertige Steuerbilanz samt Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend dem Mindestumfang der amtlichen Taxonomie. Dieser Fall sei in der Praxis derzeit selten anzutreffen und mit der Sorge der Steuerpflichtigen assoziiert, sie müssten dafür eine integrierte Steuerbuchführung einrichten. Die häufigere Übermittlungsvariante B beinhalte den handelsrechtlichen Jahresabschluss zuzüglich einer strukturierten steuerlichen Überleitungsrechnung. Auf Ebene des handelsrechtlichen Abschlusses stelle sich allerdings dann erneut die Frage nach der Einhaltung des Mindestumfangs für die E-Bilanz. Der Steuerpflichtige habe einmal die Möglichkeit, bereits handelsrechtlich im Rahmen der laufenden Buchführung so stark zwischen einzelnen Buchungsposten zu differenzieren, dass die Gliederungstiefe der Taxonomie einschließlich sämtlicher Muss-Felder erreicht wird. Die strukturierte Überleitungsrechnung falle in diesem Fall knapp aus. Demgegenüber könne der Steuerpflichtige seine Handelsbilanz wie bisher erstellen und elektronisch übermitteln, er müsse dann aber im Rahmen der strukturierten Überleitungsrechnung eine der Taxonomie entsprechende Gliederungstiefe herbeiführen. In der Praxis scheine sich die erste Option der Variante B durchzusetzen, da die zweite Option auf technisch komplexe Überleitungs-Tools angewiesen ist.

Abschließend führte *Koch* aus, dass die Unternehmen die Wahl zwischen vier verschiedenen Lösungsansätzen für die Umsetzung der Pflicht zur künftigen Abgabe von E-Bilanzen hätten: Der Einrichtung einer vollwertigen integrierten Steuerbuchführung mit parallelen Buchungskreisen, parallelen Konten oder sogar parallelen Hauptbüchern („Ledger“), der Nutzung eines externen Überleitungsprogramms, dem Outsourcing an externe Dienstleister wie Steuerberater sowie unterschiedlichen Kombinationen dieser drei Möglichkeiten. Ein häufiges praktisches Problem bei der Vorbereitung auf die E-Bilanz sei dabei die unternehmensinterne Zusammenarbeit zwischen den drei Bereichen IT, Rechnungslegung und Steuern, die nicht stets reibungslos ablaufe.

4. Diskussion

Meyer-Pries betonte eingangs der Diskussion, dass die wesentliche Vorbereitung auf die E-Bilanz bei der Auseinandersetzung mit den im Unternehmen vorhandenen Konten und dem praktizierten Buchungsverhalten beginnt. Der Ersteller der E-Bilanz müsse im Unternehmen passende Informationsquellen für die elektronische Übermittlung zur Verfügung haben. Demgegenüber stünden die vielen technischen Details der E-Bilanz im Hintergrund, da die Softwarehersteller

hierfür anwenderfreundliche Lösungen präsentieren würden. Für die beiden Übermittlungsvarianten A und B stünden Softwarelösungen verschiedener Hersteller zur Verfügung. Auch sei man dabei, die Plausibilitätsprüfungen des ERiC-Programms in eine verständliche Sprache zu übersetzen, so dass jeder Anwender fehlende Pflichtangaben erkennen könne. Die DATEV habe bereits durch die Übermittlung von über zwei Millionen Jahresabschlüssen im XBRL-Format zum elektronischen Bundesanzeiger große Erfahrungen mit der elektronischen Übermittlung. Dies zeige, dass sich dieses Problem auch in der Masse technisch gut lösen lasse.

4.1 Übermittlungspflicht und Übermittlungsumfang der E-Bilanz

Richter begrüßte prinzipiell die Idee einer elektronischen Prozesskette von der Buchführung bis hin zum Steuerbescheid. In einzelnen Details bestehe allerdings noch erheblicher Klärungsbedarf, so etwa bei gemeinnützigen Körperschaften sowie im Hinblick auf die Voraussetzungen der Härtefallklausel des § 5b Abs. 2 EStG. So stelle sich die Frage, ob aperiodisch aufzustellende Bilanzen – etwa in Umwandlungs- oder Liquidationsfällen – Gegenstand eines Härtefallantrags sein können oder ebenfalls der elektronischen Übermittlungspflicht unterliegen und dann standardisiert erstellt werden müssten. Zur Ermächtigungsgrundlage des § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG erläuterte *Richter*, dass die Finanzverwaltung mit ihren weitreichenden Festlegungen zur Taxonomie im Bereich der Ergebnisverwendung, der Kapitalkontenentwicklung oder bei Sonderbilanzen über den gesetzlich zugelassenen Regelungsumfang hinausgeschossen ist. Die Taxonomie sollte an das Gesetz gebunden werden, etwa in Form einer Anlage zum EStG, was freilich einen enormen Umfang und Aufwand bedingen würde. Gesetzesqualität sollte auch die Anlage zu Rn. 11 des BMF-Schreibens vom 28. 9. 2011 besitzen, die erstmals eine Definition der Steuerbilanz enthalte.

Herrfurth zufolge ist für viele Unternehmen derzeit völlig unsicher, mit welcher Regelungsdichte die E-Bilanz mittelfristig verpflichtend wird. Angesichts der zweifelhaften Rechtsqualität der FAQ-Liste der Verwaltung sei vollkommen unklar, ob die Liste Rechtsbindung entfalte. Vor diesem Hintergrund scheuten die Unternehmen derzeit hohe Aufwendungen für die Umstellung ihres Buchungsverhaltens auf die Taxonomie der E-Bilanz. Denn diese Aufwendungen könnten sich künftig teilweise als nicht erforderlich erweisen. *Schwab* verwies darauf, dass die FAQ-Liste offenbar von einem gebuchten steuerlichen Jahresabschluss ausgeht. Dieser verlange aber auch nach einer steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung, welche nicht existiere. Damit gehe die E-Bilanz über das Ziel weit hinaus, lediglich diejenigen Daten, die derzeit in Papierform übermittelt werden, künftig elektronisch zu übermitteln. *Koch* zufolge fehlt für eine solche steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung die gesetzliche Grundlage. Überdies sei unklar, ob eine steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung anders zu werten ist als die handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung mit Überleitungsrechnung. Es sei vorstellbar, dass der Übermittlungsumfang in den beiden Varianten unterschiedlich ist.

4.2 Ableitbarkeit von E-Bilanz-Werten

Zur Frage der Ableitbarkeit einzelner Werte äußerte *Schwab* die Befürchtung, dass praktisch alles ableitbar ist, wenn nach dem Inhalt der FAQ-Liste notfalls ein Rückgriff auf den einzelnen Buchungssatz erfolgen muss. *Kolbe* führte hierzu aus, dass die Verwaltung den Begriff der Ableitbarkeit bewusst nicht im Anwendungsschreiben vom 28. 9. 2011 definiert hat. Für die Einführungszeit habe sich die Verwaltung darauf verständigt, Ableitbarkeit aus dem Hauptbuch zu verlangen und nicht auf Nebenbücher und einzelne Buchungsschlüssel zurückzugreifen. Gewünscht sei allerdings, zu einem späteren Zeitpunkt einen weiteren Begriff der Ableitbarkeit zugrunde zu legen und auch auf weitere Informationsquellen aus dem Unternehmen abzustellen. Den Unternehmen eröffnete sich hierdurch eine Alternative zur Änderung ihres Buchungsverhaltens, wenn die entsprechende Taxonomieposition durch Heranziehung anderweitig im Unternehmen verfügbarer Daten ausgefüllt werden kann. Dies kann nach Ansicht von *Schwab* allerdings zur Folge haben, dass die Steuerpflichtigen eine Art Nebenbuchhaltung für die Ableitung führen müssen. *Kolbe* merkte hierzu an, dass die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen mit den Mitteln der AO lediglich zur elektronischen Übermittlung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zwingen kann, nicht aber dazu, die zu übermittelnden Felder in einer bestimmten Weise zu nutzen. Es bestehe also keine Handhabe, den Steuerpflichtigen zur Belegung von Muss-Feldern im Wege der Ableitung zu zwingen und von der alternativen Nutzung von Auffangpositionen abzuhalten. Aus dem Publikum meldete *Burlein*¹⁴ Zweifel daran an, dass sämtliche Werte über Buchungsschlüssel ableitbar sind. Derzeit würden viele in der Steuerbilanz wiedergegebene Werte von Hand ermittelt. Vor allem bei Ergänzungsbilanzen und Umwandlungen sei fraglich, ob die Ableitung ein praktikables Modell ist. *Kolbe* antwortete hierauf, dass diese Fragen auch auf Seiten der Finanzverwaltung noch nicht restlos geklärt sind und man sich genau darum auf die langen Übergangsfristen für bestimmte Sachverhalte verständigt hat.

4.3 Auffangpositionen und Übergangsregelungen

Schwab merkte an, dass sich die Hauptkritik an der Umstellung auf E-Bilanzen auf die geforderte Änderung des Buchführungsverhaltens richtet. Bei großen und international tätigen Gesellschaften bereite die Einrichtung neuer Konten erhebliche Schwierigkeiten. *Herrfurth* äußerte die Auffassung, dass die Themen Buchungsverhalten und vollintegrierte Steuerbuchführung in den allermeisten Unternehmen naturgemäß auf Skepsis stoßen. Die Freudenberg Unternehmensgruppe etwa mache 70 % ihres Umsatzes im Ausland und unterhalte daher Kontenpläne, die diesem internationalen Geschäft angepasst sind. Dem widerspreche es, die Unternehmensbuchführung für die deutschen Konzerngesellschaften allein aus fiskalischen Gründen zu ändern.

Schwab fügte an, dass die Finanzverwaltung zu erkennen gegeben habe, dass sie genau eine solche Änderung der Buch-

¹⁴ *Henning Burlein* ist Steuerberater bei der WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH.

führung nicht bezweckt. Allerdings sehe die amtliche Taxonomie nun z. B. für Beteiligungserträge in der Gewinn- und Verlustrechnung eine Aufteilung in Erträge aus Kapitalgesellschaften und Erträge aus Personengesellschaften als Mussfelder vor, was mit der verbreiteten Praxis der Buchung auf einem einzigen Konto nicht übereinstimme. Falle die Auffangposition für Erträge aus Beteiligungen, deren Rechtsform nicht zuordenbar ist, in fünf bis sechs Jahren weg, so müssten doch noch separate Konten eingerichtet werden. Kolbe schränkte ein, dass derzeit gar nicht feststeht, ob und wann die Auffangpositionen wegfallen. Es finde lediglich eine kontinuierliche Überprüfung der Taxonomie auf entbehrliche Auffangpositionen sowie sonstige Verbesserungen statt. Die Verwaltung möchte sich die Option offenhalten, die im Rahmen der Pilotphase eingeführten Auffangpositionen später wieder zu streichen. Es sei allerdings nicht ausgeschlossen, dass einzelne Auffangpositionen über die genannten fünf bis sechs Jahre hinaus erhalten bleiben. Aus dem Publikum fragte Lamm¹⁵, wie zu verfahren sei, wenn für eine bestimmte Buchung keine Auffangposition vorhanden sei. Kolbe antwortete, dass die Verwaltung im Zuge der Pilotphase die aus ihrer Sicht sinnvollen und erforderlichen Auffangpositionen geschaffen hat. Idee sei es nicht gewesen, alle denkbaren Auffangpositionen einzurichten. Für den Fall, dass für einen Wert weder im Wege der Ableitung ein Mussfeld gefüllt werden kann noch eine Auffangposition vorhanden ist, könne der jeweilige Geschäftsvorfall nicht gesondert berichtet werden und müsse in der jeweiligen Oberposition mit erfasst werden. Ebenfalls aus dem Publikum fragte Geberth¹⁶, ob die Verwaltung unter der in der FAQ-Liste erwähnten Einführungszeit den ebenfalls benannten Zeitraum von fünf bis sechs Jahren versteht. Kolbe bejahte dies, merkte allerdings an, dass die Frist keinen starren Zeitraum bezeichnet und es sich bei der FAQ-Liste ohnehin nicht um eine in Stein gemeißelte Verwaltungsvorschrift handelt.

Koch wies darauf hin, dass jedes Unternehmen sich sehr genau mit der Frage beschäftigen muss, ob die von der Verwaltung gewährten Nichtbeanstandungsregelungen genutzt werden oder nicht. Bei einigen Übergangsregelungen handle es sich nur vermeintlich um Erleichterungen, z. B. bei der Übergangsfrist im Hinblick auf die Kapitalkontenentwicklung für Personengesellschaften. Denn die sofort verlangte summarische Gliederung nach Gesellschaftergruppen erfordere eine vorherige Ermittlung der Einzelwerte in den gebildeten Gesellschaftergruppen, was einer Erleichterung entgegenstehe. Überdies würden sich einige Unternehmen gegen die Nutzung von Auffangpositionen entscheiden, da nach Äußerungen von Vertretern der Finanzverwaltung der extensive Nutzer von Auffangpositionen für Zwecke der Betriebsprüfung nicht als risikoarmes Unternehmen eingestuft werden könne. Herrfurth merkte an, dass der letzte Aspekt für dauergeprüfte Unternehmen nicht relevant ist und der Verwendung von Auffangpositionen daher nicht entgegensteht.

4.4 E-Bilanz bei Personengesellschaften

Herrfurth deutete an, dass Personengesellschaften die großen Verlierer der Umstellung auf die E-Bilanz sein könnten. Allein für die Obergesellschaft der Freudenberg Unternehmensgruppe müssten 651 Datensätze übermittelt werden. Es sei zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung effizienter arbeiten möchte, nur werde außer Acht gelassen, dass die Aufwendungen hierfür mehrheitlich den Unternehmen aufgebürdet würden. Die Projektkosten für die Umstellung seien derzeit noch gar nicht abzuschätzen. Im Übrigen erschrecke der von der E-Bilanz verlangte Grad an buchhalterisch-technischer Standardisierung vor allem in den Bereichen der individuellen Überleitungsrechnung, der Sonderbilanzen, der Ergänzungsbilanzen und bei der Darstellung der Kapitalkonten von Personengesellschaften. Im Hinblick auf Probleme bei der Darstellung der Kapitalkonten in der Personengesellschaft äußerte Ley¹⁷ die Einschätzung, dass die Abwicklung vieler Buchungen über Gesellschafterdarlehenskonten dieses Problem entschärft. Das Problem verlagere sich dadurch zwar möglicherweise in die Sonderbilanz, in der jedoch nach den für Einzelunternehmen geltenden Grundsätzen zu bilanzieren sei. Das Kapitalkontenproblem stelle sich dann nicht mehr. Herrfurth merkte hierzu an, dass die Kapitalkonten in der Freudenberg Unternehmensgruppe derzeit nicht mit der Taxonomie der E-Bilanz vereinbar sind und eine Angleichung angesichts der Existenz einiger besonderer Konten sowie von über 300 teils im Ausland ansässigen Gesellschaftern einen enormen Arbeitsaufwand darstellt. Die Finanzverwaltung habe mit der Einführung der E-Bilanz ein zusätzliches Argument dafür geliefert, dass die Freudenberg Gruppe für die Konzernobergesellschaft sowie verschiedene Untergesellschaften einen Formwechsel in die Rechtsform der Kapitalgesellschaft vornehmen wird.

4.5 E-Bilanz und Betriebsprüfung

Schwab warf die Frage auf, welchen Nutzen die E-Bilanz bei dauergeprüften Unternehmen hat. In diesen Fällen sei zweifelhaft, ob der Zweck des Bürokratieabbaus durch die (zusätzliche) Pflicht zur Abgabe der E-Bilanz erreicht werde. Kolbe verwies auf den fehlenden Ausnahmetatbestand für dauergeprüfte Unternehmen in § 5b EStG. Aus Gleichheitsgründen sei kein Raum für eine Befreiung dauergeprüfter Unternehmen, überdies würde eine Befreiung zahlreiche Abgrenzungsprobleme auf. Es sei allerdings zuzugeben, dass bei dauergeprüften Unternehmen die E-Bilanz anderen verwaltungsinternen Prüfungsregeln unterliegen werde als bei Unternehmen, die nur alle fünf bis zehn Jahre geprüft werden. Aus dem Publikum merkte Kort¹⁸ an, die Finanzverwaltung ziele mit der E-Bilanz darauf ab, Risiken zu entdecken und bei der Veranlagung herauszufiltern. Vermutlich komme eine Datenflut auf die Verwaltung zu, welche unzählige Rückfragen auslöse. Die Sanktion für die nicht wunschgemäße Über-

15 Martin Lamm ist Steuerberater bei Peters, Schönberger & Partner.

16 Georg Geberth ist Director Tax Policy bei der Siemens AG.

17 Prof. Dr. Ursula Ley ist Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin und Partnerin bei Ebner Stolz Mönning Bachem.

18 Prof. Dr. Michael Kort hat einen Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Wirtschaftsrecht, Gewerblichen Rechtsschutz und Arbeitsrecht an der Universität Augsburg.

mittlung der E-Bilanz sei die Anordnung der Betriebsprüfung. Nach Ansicht von *Schwab* kann die möglichst lückenlose Datenübermittlung für kleinere Unternehmen allerdings auch eine Chance darstellen, eine risikoarme Einstufung in der Betriebsprüfung und zeitnah eine endgültige Steuerveranlagung zu erlangen. *Kolbe* bestätigte das Interesse vieler kleinerer Unternehmen, durch eine möglichst taxonomiekonforme und detaillierte E-Bilanz als risikoarm eingestuft zu werden und die Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung zu erreichen. Der damit verbundene Bürokratieabbau sei eines der Ziele der E-Bilanz. *Schwab* äußerte jedoch ebenfalls die Befürchtung, dass ein höherer Informationsgrad bei der Verwaltung nicht zwingend weniger Rückfragen nach sich ziehen und das Prüfungs- und Besteuerungsverfahren somit nicht unbedingt einfacher werden muss. *Kolbe* zufolge kann erst nach einem gewissen Zeitraum beurteilt werden, ob die E-Bilanz Rückfragen und Betriebsprüfungen entbehrlich macht oder nicht. Die Finanzverwaltung sei personell extrem unterbesetzt und habe schon aus diesem Grund

ein eigenes Interesse daran, Rückfragen beim Steuerpflichtigen und nicht gebotene Betriebsprüfungen zu vermeiden.

5. Siebtes Münchner Unternehmenssteuerforum

Das 7. Münchner Unternehmenssteuerforum mit dem Thema „Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Ertrag- und Erbschaftsteuer“ findet am 25. 1. 2012 um 17:30 Uhr im Max-Joseph-Saal der Residenz München, Residenzstraße 1, 80333 München, statt. Die Referenten sind Herr *Prof. Dr. Michael Fischer* (Universität Kiel) und Herr *Dr. Stephan Viskorf* (P+P Pöllath + Partners). An der Podiumsdiskussion werden Herr *Dr. Rolf Fügner* (Milbank, Tweed, Hadley & McCloy LLP) und Herr *Franz Hruschka* (Leiter Betriebsprüfung Finanzamt München) teilnehmen. Die Diskussionsleitung hat Herr *Prof. Dr. Georg Crezelius* (Universität Bamberg/Erlangen). Nähere Informationen zu der Veranstaltung sowie zum Münchner Unternehmenssteuerforum enthält die Homepage des Vereins (www.muenchner-unternehmenssteuerforum.de).

Impressum

Redaktion: Wilhelmstraße 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München. Telefon: (089) 3 81 89-334, Telefax: (089) 3 81 89-468. E-Mail: dstr@beck.de. Geschäftsführende Schriftleitung: Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer. Verantwortlich für den Textteil: Steuerberater Dr. Christian Korn, LL.M. Redaktion: Dipl.-Kfm. und Rechtsanwalt Alexander Wenzel (Stv.), Ass. iur. Sabine Leistner, Rechtsanwalt Hans-Georg Bumiller, Ass. iur. Verena Christmann, Ass. iur. Vanessa Pelkmann, Rechtsanwalt Bernd Riegel. Redaktionssekretariat: Gabriele Eggert, Andrea Hesse, Eva Hohmann, Christel Schiemann. Verantwortlich für den berufsrechtlichen Teil: Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Rechtsanwalt Dr. Raoul Riedlinger, Kartäuserstr. 61 a, 79104 Freiburg.

Anzeigenabteilung: Verlag C. H. Beck, Anzeigenabteilung, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 40 03 40, 80703 München, Telefon: Susanne Raff (089) 3 81 89-601, Julie von Steuben (089) 3 81 89-608, Bertram Götz (089) 3 81 89-610 Telefax: (089) 3 81 89-589. Disposition: Herstellung Anzeigen, technische Daten: Telefon: (089) 3 81 89-598, Telefax: (089) 3 81 89-589, anzeigen@beck.de. Anzeigenpreise: Zurzeit gilt die Anzeigenpreisliste Nr. 42. Anzeigenschluss: Ca. 9 Tage vor Erscheinen. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Fritz Leberherz.

Verlag: Verlag C. H. Beck oHG, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München, Telefon: (089) 3 81 89-0, Telefax: (089) 3 81 89-398, Postbank München: Nr. 6229-802, BLZ 700 100 80. Der Verlag ist oHG. Gesellschafter sind Dr. Hans Dieter Beck und Dr. h. c. Wolfgang Beck, beide Verleger in München.

Manuskripte: Mit der Annahme eines Manuskripts zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem Verlag das ausschließliche Verlagsrecht für die Zeit bis zum Ablauf des Urheberrechts. Eingeschlossen sind insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in eine Datenbank sowie das Recht der weiteren Vervielfältigung zu gewerblichen Zwecken im Wege eines photomechanischen oder anderen Verfahrens. Dem Autor verbleibt die Befugnis, nach Ablauf eines Jahres anderen Verlagen eine einfache Abdruckgenehmigung zu erteilen; ein Honorar hieraus steht dem Autor zu.

Urheber- und Verlagsrechte: Alle in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Das gilt auch für die veröffentlichten Gerichtsentscheidungen und ihre Leitsätze, denn diese sind geschützt, soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung erarbeitet oder redigiert worden sind. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken und ähnlichen Einrichtungen. Kein Teil dieser Zeitschrift darf außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ohne schriftliche Genehmigung des Verlags in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere Verfahren – reproduziert oder in eine von Maschinen, insbesondere von Datenverarbeitungsanlagen verwendbare Sprache, übertragen werden.

Erscheinungsweise: Wöchentlich an jedem Freitag.

Bezugspreis 2011: DStR incl. Online-Fachdienst und Beck SteuerDirekt (Datenbank) als DVD + online oder CD + online. Aktualisierung 4 x jährlich. Halbjährlich € 170,- (darin € 11,12 MwSt); Vorzugspreis für Mitglieder der dem Rahmenabkommen über Herausgabe und Bezug des Organs beigetretenen Steuerberaterkammern und für Steuerberater in Ausbildung (gegen Nachweis) halbjährlich

€ 134,- (darin € 8,77 MwSt); Vorzugspreis für Studenten (fachbezogener Studiengang) und Referendare (gegen Nachweis) halbjährlich € 49,- (darin € 3,21 MwSt; dieser Preis berechtigt nicht zur Netzwerknutzung der Datenbank). Einzelheft (ohne DVD/CD) € 7,40 (darin € -,48 MwSt). Die Nutzung der Datenbank Beck SteuerDirekt entfällt mit Beendigung des Abonnements. Im Bezugspreis enthalten ist der als Beilage erscheinende DStR-Entscheidungsdienst (DStRE). Die Rechnungstellung erfolgt zu Beginn eines Bezugszeitraumes. Nicht eingegangene Exemplare können nur innerhalb von 6 Wochen nach dem Erscheinungstermin reklamiert werden.

Jahrestelei und -register sind nur noch mit dem jeweiligen Heft lieferbar.

Versandkosten jeweils zuzüglich. Bestellungen nehmen entgegen: jede Buchhandlung und der Verlag. Abbestellungen zum Halbjahresende mit Sechswochenfrist.

KundenServiceCenter:

Telefon: (089) 3 81 89-750, Telefax: (089) 3 81 89-358. E-Mail: bestellung@beck.de.

Adressenänderungen: Teilen Sie uns rechtzeitig Ihre Adressenänderungen mit. Dabei geben Sie bitte neben dem Titel der Zeitschrift die neue und die alte Adresse an. Hinweis gemäß § 7 Abs. 5 der Postdienste-Datenschutzverordnung: Bei Anschriftenänderung des Beziehers kann die Deutsche Post AG dem Verlag die neue Anschrift auch dann mitteilen, wenn kein Nachsendeantrag gestellt ist. Hiergegen kann der Bezieher innerhalb von 14 Tagen nach Erscheinen dieses Heftes beim Verlag widersprechen.

Gesamtherstellung: Druckerei C. H. Beck (Adresse wie Verlag). Lieferanschrift: Versand und Warenannahme, Berger Str. 3–5, 86720 Nördlingen.