

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

## Die Hauptgeschäftsführerin

Nora Schmidt-Keßeler  
Tel.: +49 30 240087-20  
Fax: +49 30 240087-551  
E-Mail: [hgf@bstbk.de](mailto:hgf@bstbk.de)

28. Juli 2011

## Überarbeiteter Entwurf eines Anwendungsschreibens zu § 5b EStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, vorab zu dem überarbeiteten Anwendungsschreiben zu § 5b EStG Stellung zu nehmen.

Bereits an dieser Stelle möchten wir ausdrücklich positiv hervorheben, dass sich die Finanzverwaltung im Hinblick auf die zeitliche Anwendung des § 5b EStG zu einer Nichtbeanstandungsregelung für 2012 entschlossen hat. Eine Umsetzung der überarbeiteten Taxonomie bereits zum 31. Dezember 2011 hätte Steuerberater und Unternehmen vor kaum lösbare Probleme gestellt. Die Steuerberater werden die Zeit bis zum 31. Dezember 2012 für die Umsetzung der notwendigen Vorarbeiten für die Erstellung einer E-Bilanz nutzen, damit die von ihnen betreuten Unternehmen für den Veranlagungszeitraum 2013 eine E-Bilanz abgeben können. Zur Klarstellung halten wir es allerdings für erforderlich, in den Rz. 26 und 27 statt „im Erstjahr...“ jeweils „für das Erstjahr...“ zu formulieren.

Davon unabhängig bedarf es gewisser Korrekturen sowohl im BMF-Schreiben als auch in der Taxonomie. Dies haben u. E. die Erfahrungen der Pilotteilnehmer und deren Anmerkungen in den Evaluierungsbögen bestätigt. Notwendig ist die Erweiterung der Taxonomie um weitere Auffangpositionen. Des Weiteren sollte die Gliederungstiefe und die Anzahl der Mussfelder verringert werden. Die Durchführung der Pilotphase war sehr wertvoll, selbst wenn nicht sämtliche Aspekte der E-Bilanz bereits getestet werden konnten. So sind z. B. die Übermittlung der Handelsbilanz nebst Überleitungsrechnung, die Eigenkapitalgliederung bei Personengesellschaften sowie eine steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften nicht möglich gewesen.

Visualisierungen nach der Rechtsform sind für die praktische Anwendung erforderlich. Die vorliegenden Visualisierungen müssen dringend überarbeitet werden, weil in der momentanen Fassung Konten ausgewiesen sind, die für die betreffende Rechtsform nicht zutreffend sind. Als Beispiel seien Kapitalrücklagen bei Einzelunternehmen genannt.

Wie bereits in der Vergangenheit plädieren wir erneut dafür, dass schon wegen des angestrebten Bürokratieabbaus eine doppelte Abfrage von Positionen in Bilanz und Steuererklärung oder sogar eine mehrfache Datenabfrage möglichst unterbleiben sollte.

Die E-Bilanz sollte sich auf die Übermittlung des Bilanzgewinns beschränken, weil die Buchführung nur diesen Zweck verfolgt. Alle außerbilanziellen Zu- und Abrechnungen, einschließlich steuerlicher Werte sollten durch die Steuererklärungen übermittelt werden.

Wir weisen erneut auf die fehlende verfassungsrechtlich gebotene Rechtsgrundlage der elektronischen Übermittlung der Rechenwerke hin. Ohne einen rechtskonform determinierten Mindestumfang hat sich der Umfang der zu übermittelnden Daten an § 5b i. V. m. §§ 5, 4 Abs. 1 und 5a EStG und somit an den handelsrechtlichen Gliederungsvorschriften und nicht an den Vorgaben der Finanzverwaltung auszurichten (vgl. auch Goldsteyn, Purer in StBp 2011, 185 ff.). Problematische rechtliche Grundlagen führen zur mangelnden Akzeptanz der Regelungen durch den betroffenen Personenkreis und damit zu unnötigen Klageverfahren. Beispielhaft sei hier auf das Projekt ELENA verwiesen.

Unsere weiteren Anmerkungen zu dem Entwurf des BMF-Schreibens finden Sie anliegend. Uns aus dem Berufsstand zugegangene Ausführungen im Hinblick auf steuerbegünstigte Körperschaften haben wir außerdem gesondert beigefügt.

Eine Stellungnahme zu den veröffentlichten Entwürfen der Branchentaxonomien ist wegen der sehr kurzen Frist nicht möglich. Wir regen deshalb eine ausreichend bemessene Fristverlängerung an.

Mit freundlichen Grüßen

Nora Schmidt-Keßeler

Anlagen



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme**  
**der Bundessteuerberaterkammer**  
**zum**  
**Anwendungsschreiben zu**  
**§ 5b EStG**

**Abt. Steuerrecht**

Telefon: 030/24 00 87-61  
Telefax: 030/24 00 87-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

28. Juli 2011

**Zu Rz. 1:**

Die Inhalte einer Bilanz sollen immer dann elektronisch zu übermitteln sein, wenn diese nach den handels- oder steuerrechtlichen Bestimmungen oder auch freiwillig aufgestellt werden. Dies soll auch für die anlässlich einer Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe, Änderung der Gewinnermittlungsart oder in Umwandlungsfällen aufzustellenden Bilanzen gelten.

Die Verpflichtung, die anlässlich einer Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe, Änderung der Gewinnermittlungsart oder in Umwandlungsfällen aufzustellende Bilanz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, entbehrt u. E. jedoch einer Rechtsgrundlage. Eine solche Verpflichtung lässt sich nicht aus § 5b EStG ableiten, da die Regelungen zur Gewinnermittlung nur die Eröffnungsbilanz sowie die laufenden Bilanzen betreffen. Die Erstellung der darüber hinaus ebenfalls angesprochenen Bilanzen vollzieht sich in vielen Fällen außerhalb der Finanzbuchhaltung, da es sich um besondere Bilanzen handelt, die anlassbezogen erstellt werden und sich von den handelsrechtlichen Jahresbilanzen erheblich unterscheiden. Eine Generierung aus der Finanzbuchhaltung ist daher nicht möglich. Sie könnten, wenn überhaupt, nur entsprechend der Ergänzungs- und Sonderbilanzen in die Taxonomie eingebunden werden.

Dass eine anlässlich der Änderung der Gewinnermittlungsart zu erstellende Bilanz elektronisch übermittelt wird, kann u. E. von der Sache her nur dann geboten sein, wenn entweder ein dauerhafter Übergang von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung erfolgt, oder aber wenn in der Vergangenheit der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wurde, und die Bilanz zur Ermittlung des Übergangsgewinns oder -verlusts als letzte Bilanz vor dem Übergang zur Einnahmenüberschussrechnung noch elektronisch übermittelt wird.

Anders sieht dieses jedoch z. B. in den Fällen aus, in denen auf Grund eines Gesellschafterwechsels in einer freiberuflichen Sozietät eine Bilanz auf den Zeitpunkt des Ausscheidens eines Gesellschafters zu erstellen ist, während diese Sozietät vorher stets ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt hat und dies nach dem Ausscheiden des Gesellschafters auch weiterhin tut. In solchen Fällen bedeutet die Verpflichtung zur elektronischen Abgabe der Bilanz unseres Erachtens eine unzumutbare Härte, da in diesem Fall tatsächlich nur für einen einmaligen Vorgang eine Befassung mit der Taxonomie, ein Mapping aller Konten usw. erforderlich würde.

Es besteht in einem solchen Fall auch deshalb kein Anlass für eine elektronische Übermittlung der Bilanz, da eine solche einmalige Bilanz keinerlei Aussagewert für das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung haben dürfte. Ganz generell regen wir an, in allen Einzelfällen, wie vorstehend beispielhaft beschrieben, auf die elektronische Übermittlung der Bilanz zu verzichten. Eine elektronische Übermittlung sollte immer nur dann erforderlich sein, wenn dieses für Zwecke der Besteuerung notwendig ist.

Eine zusätzliche Gewinnermittlung sollte nicht auf elektronischem Wege übermittelt werden müssen.

Bei Zebra-Gesellschaften, das sind vermögensverwaltende Personengesellschaften, an denen Gesellschafter beteiligt sind, die ihren Anteil an der Personengesellschaft in einem Betriebsvermögen halten, sollte klargestellt werden, dass diese Gesellschaften ihre Einkünfte mittels Gegenüberstellung von Einnahmen und Werbungskosten zu ermitteln haben und dass die Verpflichtung zur Erstellung der E-Bilanz nur ihre bilanzierenden Gesellschafter betrifft.

Offen ist nach wie vor, wie eine atypisch stille Gesellschaft zu behandeln ist.

#### **Zu Rz. 4:**

Diese Randziffer ist u. E. noch ergänzungsbedürftig, da es weitere Fälle gibt, die eine Übergangsregelung (in Rz. 7) benötigen. Dies sind zum einen ausländische Unternehmen, die ohne inländische Betriebsstätte gewerbliche Einkünfte erwirtschaften und die Einkünfte durch Bilanzierung zu ermitteln haben, oder Unternehmen deren Struktur der Finanzbuchhaltung aus übergeordneten Gründen fremdbestimmt ist.

Auch ausländische Unternehmen ohne inländische Betriebsstätte können gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 49 EStG erzielen. Hierbei handelt es sich insbesondere um ausländische Grundstücksgesellschaften. Die für ausländische Unternehmen mit inländischen Betriebsstätten vorgesehene Übergangsregelung muss u. E. erst recht für solche ausländischen Unternehmen gelten, die keine inländische Betriebsstätte begründen, aber inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG erzielen und die freiwillig oder nach Gesetz verpflichtet sind (z. B. nach Aufforderung im Sinne des § 141 AO oder gemäß § 4 Abs. 1 EStG ggf. § 5 Abs. 1 EStG), zu bilanzieren.

Eine vergleichbare Übergangsregelung ist auch für Unternehmen erforderlich, deren Struktur der Finanzbuchhaltung fremdbestimmt ist. So haben KFZ-Vertragshändler beispielsweise ihre Finanzbuchhaltung nach den Vorgaben des Herstellers auszurichten. Die Umstellung bedarf hier eines längeren Zeitraums, so dass auch solche Unternehmen in die Übergangsregelung einbezogen werden sollten.

#### **Zu Rz. 5, zu Rz. 6 und zu Rz. 7:**

Besonderheiten sind auch im Hinblick auf steuerbegünstigte Körperschaften zu beachten. Denn bei steuerbegünstigten Körperschaften gibt es nur einen einzigen Jahresabschluss, der alle Bereiche umfasst.

Es gibt auch keine eigene Buchführung für den – steuerpflichtigen – wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und eine Zuordnung der einzelnen Wirtschaftsgüter auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gestaltet sich in der Praxis als schwierig. Auch wird keine eigene, gesonderte Gewinn- und Verlustrechnung nur für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aufgestellt, sondern der als Ganzes ermittelte Gewinn wird in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Anteil aufgeteilt.

Wegen der weiteren Einzelheiten verweisen wir auf die gesondert beiliegenden Ausführungen, die wir aus dem Berufsstand erhalten haben.

**Zu Rz. 10:**

Anpassungsprobleme werden sich insbesondere bei individuellen Kontenrahmen, etwa für Autohäuser und Vereine, ergeben. Hier ist bei einer Nichtzulassung einer individuellen Erweiterung der Taxonomie eine grundlegende Änderung des Buchungsverhaltens erforderlich, die mit zusätzlichen Kosten – etwa betreffend Personalaufwand und Kontenzuordnung – verbunden ist.

**Zu Rz. 15:**

Nach dem zweiten Satz dieser Randziffer ist der Mindestumfang der Taxonomie zu befüllen, „in Anhängigkeit davon, ob ein derartiger Geschäftsvorfall überhaupt vorliegt und in welchem Umfang diese Angaben für Besteuerungszwecke benötigt werden“. Hier ergibt sich die Frage, wie der zweite Halbsatz zu verstehen ist.

Ein Mussfeld muss nach unserem Verständnis beim Vorliegen eines Geschäftsvorfalles stets befüllt werden, völlig unabhängig von der Frage, ob diese Angaben für die Besteuerung benötigt werden. Trifft dies zu, sollte dieser Halbsatz gestrichen werden; anderenfalls müsste er näher erläutert werden.

**Zu Rz. 19:**

Wir begrüßen die Ausführungen zu den Auffangpositionen, durch die einerseits klargestellt wird, dass zwar kein Wahlrecht zwischen der Nutzung der Auffangposition und der Befüllung der Taxonomie mit vorhandenen Daten besteht, andererseits aber eine Auffangposition stets dann genutzt werden kann, wenn eine durch Mussfelder vorgegebene Differenzierung für einen bestimmten Sachverhalt nicht aus der Buchhaltung abgeleitet werden kann.

Allerdings ist eine Ergänzung der Taxonomie um weitere Auffangpositionen u. E. erforderlich. Dies betrifft z. B. die Angaben zu Beteiligungen, zu den flüssigen Mitteln und auch zu aktiven Rechnungsabgrenzungsposten. Generell regen wir an, Auffangpositionen überall dort einzurichten, wo Mussfelder vorhanden sind. Denn die Erfahrungen aus der Pilotphase zeigen, dass weitere Auffangpositionen oder „davon“-Vermerke erforderlich sind.

Um die Möglichkeit der Auffangposition nicht zu entwerten, muss auch sichergestellt sein, dass nicht jede Nutzung einer solchen Position stets im Rahmen des Risikomanagements der Finanzverwaltung Anstoß für eine genauere Überprüfung bieten wird.

Offen ist derzeit noch, wie eine Buchung zur Korrektur einer Fehlbuchung abzubilden ist. Ist diese bei einem Saldo von 0 ein Null-Wert oder ein NIL-Wert? Wir halten eine Aussage dazu an dieser Stelle für geboten.

#### **Zu Rz. 20, 21:**

Die Übermittlung der Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmenschaften soll erst für nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Wirtschaftsjahre verpflichtend sein.

Die geforderte Übermittlung der Kapitalkontenentwicklung entbehrt allerdings einer gesetzlichen Grundlage. Auch nach der vorgesehenen Übergangsphase sollte sich die Übermittlung an handelsrechtlichen Maßstäben orientieren und diese nur auf eine Eigenkapitalgliederung nach HGB begrenzt werden.

#### **Zu Rz. 22:**

Sonder- und Ergänzungsbilanzen sollen in gesonderten Datensätzen nach dem amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden.

Die Regelung ist inhaltlich unklar. Sind diese Bilanzen außerhalb der Taxonomie zu übermitteln? Im XBRL-Format? Unter Berücksichtigung welchen Datensatzes? Hier wäre eine Präzisierung seitens der Finanzverwaltung erforderlich.

In der Praxis bestehen Sonder- und Ergänzungsbilanzen häufig nur aus einer einzigen oder nur aus wenigen Zeilen, die nicht auf einer EDV-gestützten Buchführung basieren. Wir regen daher an, für diese Fälle eine Härtefallregelung vorzusehen oder die Befüllung des Freitextfeldes zuzulassen.

Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 31. Dezember 2013 enden, soll nicht beanstandet werden, wenn Sonder- und Ergänzungsbilanzen in dem Freitextfeld „Sonder- und Ergänzungsbilanzen“ im Berichtsbestandteil „Steuerliche Modifikationen“ übermittelt werden. Auch hier ist unklar, was dies bedeutet. Sollen hier nur die Bilanzergebnisse übermittelt werden, oder sollen in den freien Feldern die Positionen der „Sonder- und Ergänzungsbilanzen“ aufgeführt werden. Wenn ja, stellt sich die Frage, in welcher Form.

Insgesamt wäre eine genauere Erläuterung durch das BMF im Schreiben dringend erforderlich. Ferner regen wir an, auch für Wirtschaftsjahre nach dem 31. Dezember 2013 eine Übermittlung im Freitextfeld zuzulassen.

**Zu Rz. 24:**

Wird ein handelsrechtlicher Einzelabschluss mit Überleitungsrechnung elektronisch übermittelt, ist keine Übermittlung einer die steuerlichen Werte enthaltenden Gewinn- und Verlustrechnung erforderlich. Dies sollte an dieser Stelle klargestellt werden.

**Zu Rz. 26, 27:**

Wie in unserem Anschreiben bereits dargestellt, sollte die Nichtbeanstandungsregelung für das Jahr 2012 wie folgt formuliert werden: „Für das Erstjahr (vgl. Rn. 26) wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn ...“.

**Zu Rz. 28:**

Die Taxonomie soll regelmäßig auf notwendige Aktualisierungen geprüft und ggf. um Branchentaxonomien erweitert werden. Wir weisen dabei jedoch auf Folgendes hin:

Technische Anpassungen werden unserer Kenntnis nach regelmäßig erforderlich sein und auch von den Softwareanbietern durchgeführt werden können. Im Rahmen der Einführung der Taxonomie hat sich aber gezeigt, dass in vielen Fällen eine Anpassung der Kontenpläne und des Kontenrahmens erforderlich wird. Dies steht bereits im Widerspruch zu dem Ziel, den Steuerpflichtigen durch den Übergang zur elektronischen Bilanz keine Änderungen im Buchungsverhalten aufzuzwingen.

Soweit es auch bei zukünftigen Änderungen der Taxonomie erforderlich wird, dass Anpassungen im Kontenrahmen vorzunehmen sind, wird die Umsetzung erneut mit Schwierigkeiten verbunden sein. Dies gilt insbesondere für Unternehmen im Konzernverbund.



Vor diesem Hintergrund darf es aus unserer Sicht nicht zu einer vergleichbaren Handhabung wie im Steuerrecht kommen, mit der jeweils in einem Jahressteuergesetz zum Herbst eines Jahres umfangreiche materielle Neuerungen, die ab Beginn des Folgejahres zu beachten sind, umgesetzt werden.

Änderungen der Taxonomie, die auch eine geänderte Erfassung in der Finanzbuchhaltung erfordern, sollten soweit wie möglich vermieden werden und dürfen jeweils nur mit ausreichender Vorlaufzeit umgesetzt werden. Diese Aktualisierungen sollten vor ihrer Freigabe in der Fach-AG Taxonomie Steuer abgestimmt werden.

### **Weitere Anmerkungen:**

#### Erläuterungen zum GAAP-Modul

Bei der im Internet abrufbaren Taxonomie stehen Dateienversionen zur Visualisierung sowohl für das GCD- wie auch das GAAP-Modul zur Verfügung, die mit Erläuterungen versehen sind. Diese Erläuterungen sind für die Anwender sehr hilfreich und auch notwendig, um sich mit den Anforderungen der Taxonomie vertraut zu machen. Nicht nur die Softwareanbieter, sondern auch die betroffenen Unternehmen müssen im Grundsatz nachvollziehen können, was in der Taxonomie verlangt wird. Allerdings besteht an verschiedenen Stellen durchaus noch ein über das Vorhandene hinausgehender Erläuterungsbedarf, wie uns aus dem Kreis der Pilotanwender mitgeteilt wurde.

Für die Praxis ausgesprochen hilfreich wären ausführliche Erläuterungen insbesondere in folgenden Fällen. Keinesfalls sollte auf die Erläuterungen ganz verzichtet werden.

- Ausleihungen an verbundene Unternehmen, soweit Personengesellschaften:  
Soweit eine Steuerbilanz übermittelt wird, hat diese Position keine Bedeutung, da diese Ausleihungen im Sonderbetriebsvermögen der Tochtergesellschaften und damit als Teil des nach der Spiegelbildmethode auszuweisenden Bilanzansatzes der Personengesellschaftsbeteiligung in Erscheinung treten. Soweit eine Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung übermittelt wird, besteht die Gefahr der Doppelerfassung, da nicht nur der handelsrechtliche Aktivansatz der Personengesellschaftsbeteiligung durch den steuerlichen Ansatz nach der Spiegelbildmethode zu ersetzen ist, sondern auch die Positionen des Sonderbetriebsvermögens eliminiert werden müssen.

- Sonderposten mit Rücklagenanteil in der Bilanz und die vielfältigen Positionen in der GuV:  
Sind diese Positionen nur auszuweisen, solange eine Rücklage nicht auf Wirtschaftsgüter übertragen oder aufgelöst wurde (Ausweis nach der Nettomethode) oder sind im Sonderposten auch übertragene Rücklagen darzustellen (Ausweis nach der Bruttomethode)?
- Sammelposten für Gewinnänderungen aus der Überleitungsrechnung:  
Was fällt unter diese Position? Welche Bedeutung hat sie?

#### Zu einzelnen Positionen des GAAP-Moduls

- Abgrenzung Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und bezogene Waren und fertige Leistungen:  
Diese Abgrenzung ist, wenn sie überhaupt möglich ist, nur mit einem nicht vertretbaren Aufwand möglich, da sich die Bezüge stark mischen. Zu denken ist hier beispielsweise an den Gastwirt, der bei der Metro einkauft und zwischen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie bezogenen Waren differenzieren soll.
- Vergütungen für angestellte Mitunternehmer bzw. Geschäftsführer:  
Im Rahmen des Personalaufwands sollen Vergütungen für angestellte Mitunternehmer sowie für Geschäftsführer separat ausgewiesen werden. Dies begegnet erheblichen Bedenken, da hiermit die Vergütungen buchhalterisch offengelegt werden müssen, was in vielen Firmen unerwünscht ist.  
  
Dem Geheimhaltungsbedürfnis muss im Rahmen der Buchführung Rechnung getragen werden. Die Abfrage in der elektronisch zu übermittelnden Steuererklärung ist ausreichend.
- Buchungsstoff aus Nebenbüchern:  
Soweit der Buchungsstoff aus Nebenbüchern eingesteuert wird, z. B. aus der Anlagen- oder Lohnbuchhaltung, müssten diese angepasst werden. Dies verursacht einen unverhältnismäßigen Aufwand und müsste anders gelöst werden, z. B. durch eine Aufangposition und Einreichung eines Anlageverzeichnisses oder durch Verzicht auf Unterteilung wie bei den Löhnen und Gehältern wegen der Lohnsteueraußenprüfung.
- Überleitungsrechnung:  
Die in der Taxonomie verlangte sehr differenzierte Darstellung entbehrt einer Rechtsgrundlage, da sie nicht Teil der Bilanz ist.

### Geänderte E-Bilanz

Die erstmalige Einreichung einer E-Bilanz müsste dazu führen, dass in Fällen der Änderung von Bilanzen keine geänderte E-Bilanz einzureichen ist. Denn in der Regel ist eine nachträgliche Verbuchung nicht mehr möglich.

Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen im Anschluss an eine Betriebsprüfung für Jahre nach der Betriebsprüfung geänderte Steuererklärungen und geänderte Steuerbilanzen abgegeben werden. Da diese nur händisch erstellt werden können, weil ein Eingriff in die Buchhaltung nicht mehr möglich ist, kann konsequenter Weise auch keine E-Bilanz gefordert werden.

## Anlage – Ausführungen betr. Steuerbegünstigte Körperschaften

### Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen Anwendungsschreiben zur Veröffentlichung der Taxonomie - Stand Juni 2011 –

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir beziehen uns auf den Entwurf des BMF-Schreibens „Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen; Anwendungsschreibens zur Veröffentlichung der Taxonomie – Stand Juni 2011 –“ und möchten dazu Folgendes anmerken:

Grundsätzlich begrüßen und unterstützen wir als steuerlicher Berater einer Vielzahl gemeinnütziger Einrichtungen, die mit der Einführung der elektronischen Steuererklärung sowie der elektronischen Übermittlung der steuerlichen Jahresabschlüsse nach § 5b EStG, mögliche Verwaltungsvereinfachung.

Allerdings werden an der Schnittstelle der Besteuerung der gemeinnützigen Körperschaften mit der Datenübermittlung nach der vorgestellten Taxonomie eine Reihe konzeptioneller Unklarheiten im Zusammenspiel ertragsteuerlicher und gemeinnützigkeitsrechtlicher Vorschriften evident, die vor dem Hintergrund des Willens der Politik, verlässliche Rahmenbedingungen für bürgerschaftliches Engagement zu schaffen, einer pragmatischen Regelung bedürfen.

#### Zu Textziffer 5 - Steuerbegünstigte Körperschaften

1. Ist diese Textziffer so zu interpretieren, dass zukünftig (erstmalig zum 31. Dezember 2015) eine Bilanz der *Sphäre* „steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (= einheitlicher st.pf.wGb)“ oder *pro einzelnen* wirtschaftlichen steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb (d. h. 1 bis X) aufgestellt werden muss?

Unseres Erachtens ist nur eine (Steuer)Bilanz für den einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aufzustellen, da nach § 64 Abs. 2 AO mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt werden. Für die Frage, ob die Grenzen (z. B. Besteuerungsgrenze nach § 64 Abs. 3 AO oder die Buchführungspflichten nach § 141 AO) überschritten sind, kommt es zudem auf die Werte (Einnahmen, Überschuss, Vermögen) des steuerpflichtigen Gesamtbetriebes an.<sup>1</sup>

Auch vertritt die Finanzverwaltung in der Anleitung zum Vordruck „Anlage EÜR“ bei nicht buchführungspflichtigen steuerbegünstigten Körperschaften, dass auch nur die Daten des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 64 Abs. 2 AO an die Finanzverwaltung zu übermitteln sind. Zur Klarstellung würden wir es daher befürworten, wenn in dem BMF-Schreiben dazu Stellung genommen wird.

In diesem Zusammenhang möchten wir noch einmal näher darauf eingehen, was unseres Erachtens unter den Begriffen „Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung“ in der Textziffer 5 verstanden wird. Wir gehen zunächst auf die steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften und danach auf steuerbegünstigte Körperschaften anderer Rechtsform ein.

---

<sup>1</sup> Siehe AEAO Nr. 11 zu § 64 AO.

Nach den §§ 238 ff. HGB ist eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft zur Buchführung und zur Aufstellung eines (handelsrechtlichen) Jahresabschlusses verpflichtet. Nach § 7 Abs. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG ist der Gewinn für Kapitalgesellschaften durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG festzustellen. In diesem Betriebsvermögensvergleich weisen die Kapitalgesellschaften in der Praxis ihr gesamtes Betriebsvermögen aus und zwar ohne Rücksicht darauf, ob einzelne Bereiche der Steuerpflicht unterliegen oder nicht. In einem nächsten Schritt wird in der Praxis von der Finanzverwaltung akzeptiert, dass bei einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, der in dem Betriebsvermögensvergleich für die Kapitalgesellschaft als Ganzes ermittelte Gewinn in einen steuerfreien und in einen steuerpflichtigen Anteil zerlegt wird. Es sind die Erträge und Aufwendungen zu ermitteln, die durch den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verursacht sind. Ausgangspunkt für diese Ermittlung ist regelmäßig die handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung. Die Bilanz eignet sich in der Regel dazu nicht.<sup>2</sup> Die Wertbewegungen zwischen dem steuerpflichtigen und dem steuerbefreiten Bereich sind laut **Schauhoff**<sup>3</sup> nicht zu berücksichtigen. Auch verweist die AEAO regelmäßig auf die Ermittlung von Einnahmen und Betriebsausgaben/Kosten und nicht auf eine Steuerbilanz.<sup>4</sup>

In der Vergangenheit wurde von der Finanzverwaltung regelmäßig akzeptiert, dass keine Steuerbilanz erstellt wurde. Hintergrund ist sicherlich, dass in vielen Fällen dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kein oder kaum Betriebsvermögen zugeordnet werden kann. Dieses ist beispielsweise der Fall, wenn im Rahmen der Kooperation gemeinnütziger Körperschaften Personal der einen Körperschaft an die Kooperationspartner gestellt wird oder wenn reine Kostenweiterbelastungen erfolgen und es zu einer Beurteilung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb kommt. Es sollte daher darüber nachgedacht werden, ob hinsichtlich der Pflicht zur Aufstellung einer Bilanz nach der Taxonomie eine doppelte Nicht-Aufgriffsgrenze eingeführt wird, um sowohl für die Körperschaften wie auch die Finanzverwaltung in Bagatellfällen einen Verwaltungsmehraufwand zu verhindern.

Eine solche Nicht-Aufgriffsgrenze könnte sich hinsichtlich des Umsatzes an § 64 Abs. 3 AO von 35.000,00 € orientieren. Sie sollte durch einen kumulativ notwendigen Mindestbetrag der Buchwerte an notwendigem Betriebsvermögen i. S. d. R 4.2 Abs. 1 EStR für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ergänzt werden. Auch dieser könnte sich aus Vereinfachungsgründen der Höhe nach an § 64 Abs. 3 AO orientieren.

In diesem Zusammenhang ist unseres Erachtens diskussionswürdig, ob die handelsrechtliche Buchführungspflicht nach § 13 Abs. 3 GmbHG i. V. m. §§ 1, 6 HGB auf den Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb überhaupt dergestalt abfärbt, dass für diesen eine Buchführungspflicht entsteht:

Unstreitig ist, eine GmbH zu verpflichten für handelsrechtliche Zwecke Bücher zu führen. Allerdings ist die Handelsgesellschaft von Umfang und Inhalt nicht mit dem Steuerpflichtigen identisch. Gemäß ständiger Rechtsprechung des BFH handelt es sich bei der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG um eine persönliche Steuerbefreiung.<sup>5</sup> D. h. das handelsrechtlich buchführungspflichtige Subjekt ist bei Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen (§ 60 AO, Satzung und § 63 AO, tatsächliche Geschäftsführung) steuerbefreit. Die partielle Steuerpflicht für die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe stellt eine sachliche Rückausnahme dar.

<sup>2</sup> Vgl. GmbHR 1/1997, S. 10 ff.: Thiel, Die gemeinnützige GmbH; Schauhoff: Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 18, Tz. 51.

<sup>3</sup> Schauhoff: Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 18, Tz. 51 QUELLE ERGÄNZEN.

<sup>4</sup> Siehe AEAO zu § 64 AO.

<sup>5</sup> BfH v. 07.08.2002 – I R 84/01, bestätigt durch BFH v. 29.02.2008 – I B 159/07.

Zwar besteht für das Gesamtsubjekt GmbH eine handelsrechtliche Pflicht nach § 238 HGB Bücher zu führen und nach § 242 HGB einen Jahresabschluss aufzustellen.

Nach dem Vollständigkeitsgebot § 246 HGB umfasst dieses jedoch zwingend die gesamten Tätigkeiten und das gesamte Vermögen der Gesellschaft. Es ist keine handelsrechtliche Grundlage erkennbar, nach der die GmbH verpflichtet wäre, darüber hinaus für den partiell steuerpflichtigen „Teilbetrieb“ „wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe“ gesonderte Bücher zu führen. Eine solche kann sich auch nicht in dem Fall ergeben, dass der steuerpflichtige Bereich einen nach § 1 Abs. 2 HGB in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb verlangt, da das HGB jeweils nur auf das Unternehmen als Ganzes (§ 246 HGB Vollständigkeitsgebot) und nicht seine Einzelaktivitäten abzielt. Damit läuft der § 140 AO im Falle der persönlich steuerbefreiten Körperschaften mit partieller Steuerpflicht ins Leere. Im Ergebnis ist aus § 140 AO keine steuerrechtliche Buchführungspflicht für den partiell steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ableitbar.

Sofern eine Abfärbung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht nicht vorliegt und der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb selbständig eine Buchführungspflicht nach steuerrechtlichen Vorschriften (§ 141 AO) entfalten muss, so würde es bei vielen steuerbegünstigten Körperschaften bei der Ermittlung einer Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG verbleiben. Im Umkehrschluss würde sich dann eine elektronische Übermittlung der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG für steuerbegünstigte Körperschaften aufgrund § 60 Abs. 4 EStG bereits ab dem Veranlagungsjahr 2011 ergeben.

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften sind beispielsweise Vereine und Stiftungen nicht nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet. Sofern beispielsweise ein steuerbegünstigter Verein einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. d. § 64 AO unterhält und dieser für sich betrachtet, keine Kaufmannseigenschaft nach §§ 1 bis 7 HGB besitzt, so ist der Verein bei Überschreiten der Grenzen nach § 141 AO erst dann zur Buchführung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verpflichtet, wenn die Finanzbehörde nach § 141 Abs. 2 AO den Verein dazu auffordert. Wohl aus Vereinfachungsgründen haben die Finanzbehörden in der Vergangenheit häufig hierauf verzichtet.

Im Interesse einer Verwaltungsvereinfachung würden wir es begrüßen, wenn diese Praxis auch zukünftig beibehalten wird, so dass diese Körperschaften auch weiterhin auf der Grundlage einer Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ihren Gewinn aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ermitteln können.

Dieses müsste unserer Meinung nach auch für die Körperschaften (Vereine, Stiftungen) gelten, die einen an das Handelsrecht angelehnten Jahresabschluss aufgrund der IDW-Rechnungslegungsstandards<sup>6</sup> aufstellen.

2. In der Textziffer 5 wurde leider nicht auf die Besteuerungsgrenze nach § 64 Abs. 3 AO eingegangen, so dass sich für uns die Frage stellt, ob eine (Steuer)Bilanz auch dann einzureichen ist, wenn die Besteuerungsgrenze nach § 64 Abs. 3 AO nicht überschritten ist?

Unseres Erachtens ist nicht davon auszugehen, dass eine (Steuer)Bilanz zu übermitteln ist, wenn die Besteuerungsgrenze nicht überschritten ist, da ansonsten diese Vereinfachungsregel ins Leere laufen würde. Dieses ist u. E. auch im Sinne des Gesetzgebers, der mit § 5b EStG ein vereinfachtes Verfahren der Kommunikation mit der Finanzverwaltung schaffen wollte.

---

<sup>6</sup> IDW RS HFA 14 (Vereine); IDW RS HFA 5 (Stiftungen).

Die Absicht einer Erweiterung der materiellen Besteuerungsgrundlagen ist nicht erkennbar. Weiterhin müssen auch steuerbegünstigte Körperschaften, die nicht buchführungspflichtig sind, eine Gewinnermittlung nach der Anlage EÜR nur übermitteln, wenn sie die Besteuerungsgrenze von € 35.000,00 überschritten haben.

Zur Klarstellung würden wir es befürworten, wenn in dem endgültigen bzw. in einem ergänzenden BMF-Schreiben Stellung dazu genommen wird.

3. Sofern eine Bilanz nur einzureichen ist, wenn die Besteuerungsgrenze überschritten ist, was passiert mit den WG, Rückstellungen oder Verbindlichkeiten, wenn in einem Jahr die Besteuerungsgrenze überschritten ist und in dem Folgejahr nicht?

Um den Bilanzzusammenhang zu gewähren, ist unseres Erachtens intern immer eine Bilanz zu erstellen, auch wenn in den nächsten zehn Jahren die Besteuerungsgrenze nicht überschritten wird. Die Vereinfachungsregel dieser Besteuerungsgrenze nach § 64 Abs. 3 AO würde ihre Sinnhaftigkeit verlieren, sofern der Steuerpflichtige bzw. der Berater trotzdem jährlich die Steuerbilanzen für den steuerpflichtigen Bereich ermitteln müssen. Daher empfehlen wir auch aus diesem Grund die Ergänzung einer befreienden Nicht-Aufgriffsgrenze für die Fälle in denen nur in geringem Umfang notwendiges Betriebsvermögen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auszuweisen wären. Dieses wäre insbesondere auch für die Verantwortlichen kleiner und evtl. nicht steuerlich beratener Organisationen hilfreich, sich an einem (Investitions-) Betrag orientieren zu können.

4. Sofern eine Steuerbilanz für die „steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe“ aufgestellt werden muss, stellt sich die Frage,
  - a) wie die Zuordnung der Wirtschaftsgüter (WG) erfolgen soll? bzw.
  - b) mit welchem Wert die WG bilanziert werden sollen?

Der Umfang des Betriebsvermögens, das dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen ist und dessen Veränderung im Rahmen der bilanziellen Gewinnermittlung i. S. d. §§ 4, 5 EStG erfasst wird, richtet sich nach den für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern maßgebenden allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen.<sup>7</sup> Nach herrschender Meinung ist Betriebsvermögen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, wenn es diesem zu dienen bestimmt ist; dies ist der Fall, wenn es für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet oder genutzt wird. Diese Entscheidung ist nach den Grundsätzen zu treffen, die für die Annahme notwendigen Betriebsvermögens gelten, d.h. es können nur die Wirtschaftsgüter dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet werden, die unmittelbar für Zwecke dieses Betriebs genutzt werden.<sup>8</sup> Auch ist gewillkürtes Betriebsvermögen bei bilanzierenden Körperschaften denkbar.<sup>9</sup> Allerdings bleiben unseres Erachtens diese mitbenutzten Wirtschaftsgüter solche des ideellen Bereichs zugeordnet, da die primäre Veranlassung der Anschaffung des Wirtschaftsgutes entscheidend ist. Sofern beispielsweise ein Fahrzeug zur Beförderung von Behinderten für die steuerbegünstigten Zwecke angeschafft und zur besseren Kapazitätsauslastung auch im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt wird, so erfolgt keine Bilanzierung, auch nicht anteilig, da das Behindertenauto nicht ausschließlich und unmittelbar für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angeschafft wurde.

---

<sup>7</sup> siehe Schauhoff: Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 8 Rz. 247, 2010

<sup>8</sup> siehe Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 530 ff., 2010

<sup>9</sup> siehe HHSp zu § 64 AO, Tz. 58

Wird dagegen ein Wirtschaftsgut ausschließlich und unmittelbar für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angeschafft (z.B. Parkplatz für die Vermietung an Besucher oder Waren, die weiterverkauft werden), so ist in der Bilanz das Wirtschaftsgut mit den (fortgeführten) Anschaffungskosten nach Handelsrecht bzw. den abweichenden Vorschriften des EStG zu bilanzieren. Für die Bildung von notwendigen oder gewillkürtem Betriebsvermögen sind die gemeinnützigkeitsrechtlichen Beschränkungen nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 58 Nr. 6, 7 AO zu beachten.

5. Sofern eine (Steuer-)Bilanz aufgestellt wird, stellt sich uns die Frage, wie die Finanzierung auf der Passivseite der Steuerbilanz dargestellt werden soll?

Die für die bilanzielle Gewinnermittlung i. S. d. § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. §§ 4, 5 EStG maßgebende Gewinnformel des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG sieht neben der Ermittlung der Betriebsvermögensveränderung für das jeweilige Wirtschaftsjahr die Hinzurechnung von Entnahmen sowie die Kürzung um vorgenommene Einlagen als außerbetrieblich veranlasste Wertabgaben und Wertzuflüsse vor. Sofern also Wirtschaftsgüter, die dem steuerbegünstigten Bereich zugeordnet sind, zur besseren Kapazitätsauslastung auch im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden, so müsste dieser betrieblich mit veranlasstem Aufwand bilanztechnisch über Aufwands- bzw. Kostenkorrektureinlagen i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Satz 8 EStG zu berücksichtigen sein. Einnahmen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stellen dagegen regelmäßig Entnahmevorgänge dar. Da dieses in der täglichen Praxis auf den einzelnen Geschäftsvorfall kaum darstellbar ist, steuerbegünstigte Körperschaften somit auch eine Art eigene Buchführung für steuerliche Zwecke aufstellen müssten, plädieren wir auch aus diesen Gründen dafür, dass die gängige Praxis der Erstellung einer sog. Einnahmen-Überschussrechnung aus Vereinfachungsgründen beibehalten bleibt.

### **Zusammenfassung:**

Wir würden es begrüßen, wenn im Interesse eines Bürokratieabbaus auch zukünftig für alle nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG steuerbegünstigten Körperschaften, die nach handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften verpflichtet sind, eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen, die Gewinnermittlung des partiell steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes durch eine Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden könnte, da die Steuerbilanz als Grundlage für die Aufteilung des Gewinns in den steuerbefreiten und den steuerpflichtigen Anteil regelmäßig nicht geeignet ist. Zumindest sollte aber – analog zu der Nicht-Aufgriffsgrenze nach § 64 Abs. 3 AO - aufgrund der dem Regelungszweck des § 5 b EStG widerlaufenden besonderen Bürokratiebelastung der steuerbefreiten Körperschaften im Rahmen einer Härtefallregelung unterhalb eines festzulegenden Mindestumfangs an notwendigem Betriebsvermögen auf die Pflicht zur gesonderten Aufstellung einer Steuerbilanz für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verzichtet werden.

### **Zu Textziffer 6 – Juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art**

Da nach herrschender Meinung § 64 Abs. 2 AO keine Anwendung findet (einheitlicher Betrieb), muss unseres Erachtens für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art eine Bilanz aufgestellt werden. Daraus folgt, dass für neue Betriebe gewerblicher Art ab 1. Januar 2015 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen und an das Finanzamt zu übermitteln ist.



## **Zu Textziffer 7 – Übergangsregelungen**

Ist diese Textziffer dahingehend zu interpretieren, dass den Finanzämtern in der Übergangszeit (Veranlagungszeiträume 2012, 2013 und 2014) die handelsrechtliche Bilanz und GuV, wie bisher ergänzt durch eine gesonderte Ermittlung des Gewinns der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe im Wege der Ableitung aus der GuV in Papierform einzureichen sind?

Da in der Regel nicht nur die Umsetzung der Taxonomie und deren technische Übermittlung im elektronischen Format problematisch ist, sondern auch die konzeptionellen Fragen zur Bilanzierung von partiell steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben in vielen Aspekten noch in der Diskussion sind, ergäbe sich im Falle einer geforderten papiergebundenen Einreichung von Bilanz und GuV im Umfang der Taxonomie keine tatsächliche Erleichterung für die genannten Körperschaften. Wir empfehlen daher, die Textziffer dahingehend zu ergänzen, dass „Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung in bisher anerkannter Form und (inhaltlichem) Umfang abzugeben“ sind.

## **Zu Textziffer 27 – 1. Anwendung (Nichtbeanstandungsregelung für 2012)**

Abschließend möchten wir darauf hinweisen, dass es statt „Im Erstjahr...“ eher „Für das Erstjahr (vgl. Rn. 26) wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn...“ heißen müsste.

Wir hoffen, dass unsere kritischen Anmerkungen und die Klärung der aufgeworfenen Fragen in das endgültige BMF-Schreiben bzw. zu einem späteren Zeitpunkt in ein gesondertes BMF-Schreiben einfließen werden.

Für die Beantwortung von Fragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.