

§ 5b

Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen

eingefügt durch Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.12.2008
(BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124)

- (1) ¹Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a ermittelt, so ist der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. ²Enthält die Bilanz Ansätze oder Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, so sind diese Ansätze oder Beträge durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen und nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. ³Der Steuerpflichtige kann auch eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermitteln. ⁴§ 150 Abs. 7 der Abgabenordnung gilt entsprechend. ⁵Im Fall der Eröffnung des Betriebs sind die Sätze 1 bis 4 für den Inhalt der Eröffnungsbilanz entsprechend anzuwenden.
- (2) ¹Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten. ²§ 150 Abs. 8 der Abgabenordnung gilt entsprechend.

§ 51

Ermächtigungen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209),
zuletzt geändert durch Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.12.2008
(BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124)

...

- (4) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt,

...

- 1b. im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder den Mindestumfang der nach § 5b elektronisch zu übermittelnden Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu bestimmen;
- 1c. durch Rechtsverordnung zur Durchführung dieses Gesetzes mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften über einen von dem vorgesehenen erstmaligen Anwendungszeitpunkt gemäß § 52 Abs. 15a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2850) abweichenden späteren Anwendungszeitpunkt zu erlassen, wenn bis zum 31. Dezember 2010 erkennbar ist, dass die technischen oder organisatorischen Voraussetzungen für eine Umsetzung der in § 5b Abs. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2850) vorgesehenen Verpflichtung nicht ausreichen.

...

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 209),
 zuletzt geändert durch Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.12.2008
 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124)

...

(15a) § 5b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2850) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen.

...

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M., Richter am FG, München
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation	1	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
II. Rechtentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich		1. Grundvorschriften der Abgabenordnung	6
1. Rechtentwicklung	2	2. Weitere elektronische Übermittlungsverpflichtungen	7
2. Zeitlicher Anwendungsbereich	3	3. Verhältnis zu § 4 Abs. 2	8
III. Bedeutung	4		
IV. Geltungsbereich	5		

Erläuterungen zu § 5b

	Anm.		Anm.
I. Datenfernübertragung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (Abs. 1)		2. Ansätze und Beträge im Widerspruch zu steuerlichen Vorschriften und Anpassung (Abs. 1 Satz 2)	13
1. Übermittlung der Bilanz und GuV ohne Anpassungsrechnung (Abs. 1 Satz 1)		3. Übermittlung einer Steuerbilanz (Abs. 1 Satz 3)	14
a) Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 und 5a	10	4. Verweisung (Abs. 1 Satz 4)	15
b) Inhalt der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	11	5. Elektronische Übermittlung der Eröffnungsbilanz (Abs. 1 Satz 5)	16
c) Übermittlung nach amtlichem Vordruck durch Datenfernübertragung	12	II. Ausnahmen zur Vermeidung unbilliger Härten (Abs. 2)	
		1. Verzicht auf die elektronische Übermittlung auf Antrag	20

	Anm.		Anm.
2. Verzicht zur Vermeidung unbilliger Härten	21	3. Ermessensentscheidung der Finanzbehörde	22

Allgemeine Erläuterungen

Schrifttum: KUSSMAUL/MEYERING, BilMoG-Regierungsentwurf: Wen entlastet § 241a HGB-E?, DB 2008, 1445; BALMES/AMBROZIAK, Steuerbürokratieabbaugesetz: Eine Mogelpackung, StuB 2009, 145; MEYER, Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts – die wesentlichen Änderungen, DStR 2009, 762; THEILE, Der neue Jahresabschluss nach dem BilMoG, DStR 2009, Beilage zu Heft 18/2009, 21; KAMINSKI, Stbg. 2009, 197; OTT, Steueraktualitäten 2009, GmbH-Steuerpraxis 2009, 39; TH. CARLÉ, Aktuelle Entwicklungen im Steuerverfahrensrecht, KÖSDI 2009, 16342; WITTLINGER, Steuerbürokratieabbaugesetz: ABC der Neuerungen, StWK Heft 1/2009, Gr. 2, 549.

Verwaltungsanweisungen: LfSt. Bayern v. 4.2.2009 – S 0321.1.1 – 3/3 St 41, Haufe-Index 2128247.

I. Grundinformation

1

§ 5b ist Bestandteil und Kernvorschrift einer weitgehenden Änderung der stl. Erklärungsspflichten für das Ertragsteuerrecht. Die bisherigen papierbasierten Abläufe sollen durch die verpflichtende elektronische Kommunikation des Stpfl. mit der FinVerw. ersetzt werden. Die Umstellung papierbasierter Abläufe in elektronische Übermittlungspflichten könnte zudem eine Zwischenstufe auf dem Weg in die Selbstveranlagung darstellen.

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

1. Rechtsentwicklung

2

Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20. 12.2008 (BGBl. I 2008, 2859; BStBl. I 2009, 124): Die Einfügung des § 5b führt zur Ersetzung bislang papierbasierter Formen der Abgabe von Bilanz und GuV durch obligatorische Datenfernübertragung, grundsätzlich für Wj., die nach dem 31.12.2010 beginnen.

2. Zeitlicher Anwendungsbereich

3

Nach Art. 17 iVm. Art. 1 Nr. 3 und Art. 1 Nr. 10 des SteuerbürokratieabbauG treten die Vorschriften mit Wirkung vom 1.1.2009 an in Kraft. § 52 Abs. 15a enthält allerdings eine spezielle Anwendungsbestimmung: § 5b ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 beginnen. § 51 Abs. 4 Nr. 1c ermöglicht es zudem, den Anwendungszeitpunkt durch RechtsVO mit Zustimmung des BRat auf einen späteren Zeitpunkt zu verlagern.

III. Bedeutung

4

Mit Einführung des § 5b wird die elektronische Übermittlung des Inhalts von Bilanz und GuV faktisch ab 2012 (für kalenderjahrgleiche und abweichende Wj. beginnend ab 1.1.2011) neben den weiteren elektronischen Übermittlungs- und Erklärungsspflichten (vgl. Anm. 6) allgemein verpflichtend. Bislang sind elektro-

nische Übermittlungen nur für LSt.- und UStAnmeldungen rechtl. verpflichtend (§ 41a EStG, § 18 Abs. 1 UStG). Wird eine EStErklärung derzeit freiwillig elektronisch übermittelt, müssen gem. § 150 Abs. 4 Satz 1 AO die gem. § 60 Abs. 2 EStDV vorzulegende Bilanz- und GuV körperlich in Abschrift vorgelegt werden (vgl. § 25 Anm. 46). Sie dürfen uE aber schon jetzt auch freiwillig (unter den Voraussetzungen des § 87a Abs. 2, Abs. 4 Satz 1 AO) elektronisch übermittelt werden.

Der Gesetzgeber beabsichtigt den Bürokratieabbau und die Beschleunigung der Bearbeitungszeiten von Steuern und Sozialabgaben. Zur Umsetzung sollen papierbasierte Verfahrensabläufe durch elektronische Kommunikation ersetzt werden (BRDrucks. 547/08, 14). Allerdings bildet der Übergang in die elektronische Kommunikation zwischen Steuerbürger und Finanzbehörde auch den Einstieg in eine erweiterte Möglichkeit des Datenabgleichs. Der Bericht des FinAussch. (BTDrucks. 16/10940, 3) hebt deshalb hervor, die elektronischen Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen dienen der Verkennzifferung von Vorgängen und ermöglichen der Betriebsprüfung mit dem Programm KONSENS den Übergang in eine risikoorientierte Prüfungsweise. § 51 Abs. 4 Nr. 1b räumt der FinVerw. die Möglichkeit ein, durch RechtsVO den Mindestumfang einer standardisierten elektronischen Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung vorzugeben. § 5b Abs. 1 Satz 4 iVm. § 150 Abs. 7 räumt die Befugnis ein, ebenfalls durch zustimmungspflichtige RechtsVO Vorgaben zu Form, Inhalt, Verarbeitung, Datensicherheit und Übermittlungstechniken zu machen. In diesem Zusammenhang eröffnet § 88 Abs. 3 AO der FinVerw. die Möglichkeit, durch RechtsVO (mit Zustimmung des BRat) die Art und den Umfang der Amtsermittlung bei automatisierten Daten zu bestimmen und damit eine weitere Verzahnung der bei verschiedenen Behörden vorhandenen Datenbestände herbeizuführen (TH. CARLÉ, KÖSDI 2009, 16342 [16345]).

Die handelsrechtl. schon bestehende Verpflichtung, dem elektronischen Unternehmensregister Unterlagen der Rechnungslegung nach Ablauf der Übergangsfrist nach dem 31.12.2009 elektronisch zu übermitteln (§§ 8a, 9a, 325 HGB) wird vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich in Bezug genommen. Zukünftig wird es daher – vorbehaltlich des durch RechtsVO noch festzulegenden Mindestumfangs des Jahresabschlusses für Steuerzwecke – zu parallelen elektronischen Übermittlungspflichten für Jahresabschlüsse für die publikationspflichtigen Rechtsträger (vgl. § 267 HGB) kommen.

5

IV. Geltungsbereich

Persönlicher Geltungsbereich: § 5b betrifft zum einen natürliche Personen, die der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 und § 5a unterliegen oder diese freiwillig erstellen (Gewinnermittler). Die jährliche EStErklärung ist ab 2011 ebenfalls elektronisch zu übermitteln, wenn Gewinneinkünfte vorliegen (§ 25 Abs. 4). Für Mitunternehmenschaften (PersGes.) enthält die Vorschrift für die ESt. uE keine originäre Verpflichtung als Regelungsadressaten, für die GewSt. ist die PersGes. selbst erklärungs-pflichtig (§ 14a GewStG). Die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte ist von den in § 181 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 4 AO genannten Erklärungspflichtigen abzugeben und sieht in einem neuen § 181 Abs. 2a AO die Verpflichtung zur Übermittlung durch Datenfernübertragung vor. Neben dieser elektronischen Feststellungserklärung ist – wie bisher bei der papierbasierten Erklärung (vgl. HHSp./SÖHN, § 181 AO Rn. 40) – der Inhalt der Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung gem. § 5b elektronisch zu übermitteln. Für Körperschaften hat der Gesetzgeber in § 31 Abs. 1a KStG eine spezielle Vorschrift für die elektronische KStErklärung getroffen. Neben der elektronischen KStErklärung ist gem. § 5b elektronisch der Inhalt von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung beizufügen.

Sachlicher Geltungsbereich: § 5b regelt eine elektronische Erklärungspflicht und gilt nach Maßgabe der Ausführungen zum persönlichen Geltungsbereich für die ESt. und die KSt.. Die Neuregelung tritt ab dem gesetzlich oder durch RechtsVO bestimmten Beginn des Anwendungszeitraums an die Stelle der derzeitigen Verpflichtung in § 60 Abs. 1 EStDV, der für die Gewinnermittler in §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 und § 5a bislang vorsieht, dass der StEklärung in Papierform Abschriften der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung beizufügen sind.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Grundvorschriften der Abgabenordnung

6

§ 87a AO: Die Grundnorm für die elektronische Kommunikation zwischen FinVerw. und Stpfl. enthält § 87a AO. Die Vorschrift regelt sowohl den Kontakt und die Einhaltung von Schriftformerfordernissen bei Übermittlungen auf Veranlassung der FinVerw. (zB Bekanntgabe elektronischer Verwaltungsakte gem. § 87a Abs. 4) als auch bei Übermittlung elektronischer Dokumente durch den Stpfl. (§ 87a Abs. 2).

► *Elektronische Übermittlung von Steuererklärungen vor 2011:* Schon jetzt wäre die freiwillige elektronische Übermittlung des Inhalts von Bilanz und GuV uE daher zulässig, weil insofern kein gesetzliches Verbot besteht (§ 87a Abs. 3 Satz 1 iVm. § 150 Abs. 1 Satz 2 AO) und die elektronische Übermittlung wahlweise neben die herkömmliche Übermittlungsform tritt (vgl. HHSp./THÜRMER, § 87a AO Rn. 33). Grundsätzlich müssten aber gesetzlich vorgegebene Schriftformerfordernisse im Fall freiwilliger elektronischer Übermittlung an die Finanzbehörden mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen werden (§ 87a Abs. 3 Satz 2 AO). Dies gilt uE auch für elektronische Übermittlungen gem. § 60 Abs. 2 EStDV bei elektronischen StErklärungen (§ 150 Abs. 1 Satz 2 AO). Bislang ersetzt § 87a Abs. 6 AO iVm. § 150 Abs. 6 AO und der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StÜDV) das Erfordernis der qualifizierten elektronischen Signatur allerdings durch andere Authentifizierungsverfahren. Ab 2009 ist die elektronische Signatur für die Lohnsteueranmeldung und die Kapitalertragsteueranmeldung verpflichtend (WITTLINGER, StWK, Gr. 2, 549 [550]).

► *Authentifizierung des elektronisch übermittelten Inhalts/Übermittlungsfehler:* § 87a Abs. 5 Satz 1 AO regelt, dass bei Nachweisfragen der Beweis über den Inhalt durch Vorlage der Datei (des elektronischen Dokuments) zu führen ist. Ist die Übermittlung mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen, gilt im Wege des Anscheinsbeweises der Inhalt der signierten Datei als vom Absender autorisierter Inhalt, es sei denn, es bestehen ernstliche Zweifel, dass der Signaturschlüssel-Inhaber das Dokument willentlich übermittelt hat. § 5b enthält keine eigene Regelung zu Nachweisfragen, so dass zukünftig auch insoweit § 87a Abs. 5 AO gelten wird (vgl. zur Gefahr der Haftung für Übermittlungsfehler BALMES/AMBROZIAK, StB 2009, 145 [146]). Möglicherweise wird gem. § 51 Abs. 4 Nr. 1c EStG die Regelung noch durch eine RechtsVO mit Zustimmung des BRat ergänzt werden, die dann uE eine Bestätigung des empfangenen Inhalts und des Zugangszeitpunkts der FinVerw. gegenüber dem Stpfl. vorsehen sollte.

Authentifizierung ab 2011 (§ 150 Abs. 7 AO): Für den Zeitraum nach 2011 hat die Übermittlung und Authentifizierung von Daten mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu erfolgen oder durch ein durch RechtsVO noch festzulegendes Mittel (vgl. § 150 Abs. 7 Satz 2 Nr. 6 und 7 AO). Dies könnte in Zukunft auch der neue elektronische Personalausweis sein (vgl. TH. CARLÉ, KÖSDI 2009, 16342 [16344]).

§§ 147, 162 AO: § 162 wird im Zuge der Einführung des § 5b nicht geändert. Die Nichtvorlage von Büchern oder Aufzeichnungen, die nach den Steuergesetzen zu führen sind, berechtigt gem. § 162 Abs. 2 Satz 2 AO zur Schätzung. Zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen gem. § 147 Abs. 1 AO gehört auch der Jahresabschluss, so dass Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bei Nichtvorlage in Papierform zur Schätzung berechtigen. Allerdings enthält § 147 Abs. 2 AO bislang das Verbot, den Jahresabschluss auf Bild- und Datenträgern aufzubewahren. Verlangt wird die Aufbewahrung im Original (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 147 AO Tz. 36). § 147 Abs. 6 AO ermöglicht den digitalen Zugriff auf gespeicherte Jahresabschlüsse. Die Diskussion, unter welchen Voraussetzungen bei einer „papierlosen Buchführung“ iSd. § 147 Abs. 6 AO eine Schätzungsberechtigung ausgelöst wird, wenn die Anforderungen des digitalen Zugriffs nicht erfüllt sind, ist noch nicht abgeschlossen (vgl. KLEIN/BROCKMEYER, AO, 9. Aufl. 2006, § 147 Rn. 17; differenzierend DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 147 AO Rn. 36; HHSp./TRZASKALIK, § 147 AO Rn. 12). UE führt die Einführung von § 5b nicht zu einer wesentlichen Änderung der Rechtslage. Die Regelung enthält zwar eine elektronische Vorlage- und Erklärspflicht für den Jahresabschluss und damit für relevante Aufzeichnungen iSd. § 162 Abs. 2 AO. Zu beachten ist aber die Verzichtsmöglichkeit der FinVerw. auf Antrag nach § 5b Abs. 2 iVm. § 150 Abs. 8 AO. Ein Antrag auf Befreiung in diesem Sinne soll nach Vorstellung des Gesetzgebers bereits bei Abgabe einer StEklärung auf Papier als gestellt gelten (§ 150 Abs. 8 AO). Die Verzichtsvoraussetzungen sollen außerdem großzügig gehandhabt werden (BTDrucks. 16/10940, 5). Mit Abgabe der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in Papierform ist demnach uE vorrangig über den Dispens von der elektronischen Übermittlungspflicht zu entscheiden, bevor eine Schätzungsbefugnis gem. § 162 Abs. 2 AO bejaht werden kann. Zudem wird uE die FinVerw. vor einer Schätzung zukünftig prüfen müssen, ob sie elektronische Zugriffsrechte auf Datenbestände anderer Rechtsträger (§ 88 Abs. 3 AO) nutzen kann, um im Rahmen der Amtsermittlungspflicht ein willkürliches Schätzungsergebnis zu vermeiden.

7 2. Weitere elektronische Übermittlungsverpflichtungen

§ 5b steht neben weiteren ebenfalls eingeführte Regelungen zur elektronischen Datenfernübertragung (zB § 25 Abs. 4 für die EStErklärung, § 14a GewStG für die GewStErklärung, § 31 Abs. 1a KStG für die KStErklärung, §§ 180, 181 AO für einheitliche und gesonderte Feststellungen, §§ 18, 18a UStG für UStVor-meldungen). Alle Regelungen enthalten entsprechend § 5b Abs. 2 auch eine antragsgebundene Verzichtsmöglichkeit der FinVerw. in Härtefällen. Bereits jetzt bestehen elektronische Übermittlungspflichten in §§ 41a Abs. 1, 45d Abs. 1 Satz 2 EStG und § 18 Abs. 1 UStG.

8 3. Verhältnis zu § 4 Abs. 2

§ 5b modifiziert die Form der Einreichung der Bilanz gem. § 4 Abs. 2. Es stellt sich die Frage, wie der Inhalt dessen, was der Stpfl. elektronisch übermittelt, in den Akten des FA zeitpunktbezogen dokumentiert wird und welche Bestätigung des Inhalts der Stpfl. von der FinVerw. erhält. Nur der bei Einreichung vorhandene Inhalt ist Bezugspunkt der späteren eingeschränkten Änderungsmöglichkeiten gem. § 4 Abs. 2 Sätze 1 und 2.

9 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu § 5b

I. Datenfernübertragung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (Abs. 1)

1. Übermittlung der Bilanz und GuV ohne Anpassungsrechnung (Abs. 1 Satz 1)

a) Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 und 5a

10

Zusammenhang mit den Buchführungspflichten in §§ 140, 141 AO: Die Regelung erfasst die Bilanzen und GuV der vorgenannten Gewinnermittler, wenn handels- oder strechtl. verpflichtend oder freiwillig Abschlüsse erstellt werden. Sie beseitigt für diese die Verpflichtung zur Abgabe in Papierform gem. § 60 Abs. 1 EStDV. Stpfl. mit einer Gewinnermittlung gem. § 5a wurden erst vom FinAussch. des BTag auf Anregung des BRat aus Gründen der Einheitlichkeit in die Regelung einbezogen (BTDrucks. 16/10190, 5).

Einkünfteermittler gemäß § 4 Abs. 3: Einkünfteermittler durch Einnahmenüberschussrechnung müssen nach der durch das StbabbauG eingeführten Änderung des § 60 Abs. 4 EStDV ebenfalls ihre Gewinnermittlung im Wege der Datenfernübertragung für Wj., die nach dem 31.12. 2010 beginnen, elektronisch übermitteln. Dies ergibt sich zwar nicht aus § 5b, sondern aus § 60 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStDV, der auch eine eigenständige Befreiungsmöglichkeit für Härtefälle vorsieht.

Einkünfteermittler nach § 13a EStG sind nach dem klaren Gesetzeswortlaut nicht in die Neuregelung einbezogen. Dies beruht uE darauf, dass in der bis Ende 2010 geltenden Fassung des § 60 Abs. 1 EStDV auch nur die in § 5b Abs. 1 erwähnten Gewinnermittler zur Vorlage von Bilanz- und GuV verpflichtet sind.

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz:

► *Handelsrechtliche Befreiung von der Buchführungspflicht für Einzelkaufleute:* Im BilMoG ist ein neuer § 241a HGB enthalten, der Einzelkaufleute mit bis zu 500 000 € Umsatzerlösen und 50 000 € Jahresüberschüssen an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen von der handelsrechtl. Buchführungspflicht befreit (BGBl. I 2009, 1102). Die Neuregelung gilt nach Art. 66 EGHGB für Jahresabschlüsse für nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahre. Bei Neugründungen kann die Befreiung in Anspruch genommen werden, wenn die Schwellenwerte zum ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden. Diese größenabhängige Befreiung soll bewirken, dass sich Einzelkaufleute auf eine handelsrechtl. Einnahmenüberschussrechnung beschränken dürfen (BTDrucks. 16/10067, 46; kritisch zum Effekt KUSSMAUL/MEYER, DB 2008, 1445), wenn keine eigenständige strechtl. Buchführungspflicht gem. § 141 AO begründet worden ist. Diese handelsrechtl. Einnahmenüberschussrechnung kann dann auch für stl. Zwecke genutzt werden (glA MEYER DStR 2009, 762). PersGes. bleiben bewusst von der größenabhängigen handelsrechtl. Befreiung ausgeschlossen und unterliegen nach Inkrafttreten des BilMoG damit stets über § 140 HGB iVm. § 5 Abs. 1 EStG, § 181 Abs. 2, 2a AO nur der elektronischen Übermittlungspflicht für ihre Bilanz und GuV gem. § 5b.

► *Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlicher Buchführungspflicht:* § 141 Abs. 1 Satz 1 AO mit den dortigen Schwellenwerten ist durch das SteuerbürokratieabbauG geändert worden (zum Anwendungsbereich vgl. Art. 97 § 19 Abs. 6 EGAO). Die Regelung und § 241a HGB sind für gewerbliche Einzelunterneh-

mer nicht vollständig kongruent, dh. neben der handelsrechtl. Befreiung, die über § 140 AO den Kreis der stl. zur Buchführung Verpflichteten eingrenzt, bleibt eine strechtl. durch Verwaltungsakt begründete Buchführungspflicht erhalten (vgl. THEILE, DStR 2009, Beilage zu Heft 18/2009, 21 [23]; KAMINSKI, Stbg. 2009, 197 [200]). Der Gesetzgeber hat die Inkongruenz zwischen beiden Regelungen im Gesetzgebungsverfahren erkannt und hingenommen (vgl. DÖRFLER/ADRIAN, DB-Beilage 5/2009, 58 [63]) mit Hinweis auf BTDrucks. 16/10067, 46). Folgende Unterschiede bestehen zwischen beiden Regelungen bei den gewerblichen Einkünften:

Keine Buchführungspflicht gem.	§ 241a HGB	§§ 140, 141 AO
Größenmerkmale	bis zu 500 000 € Umsatzerlöse im Geschäftsjahr und bis zu 50 000 € Jahresüberschuss an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen	bis zu 500 000 € Umsätze im Kj. und bis zu 50 000 € Gewinn im Wj.
Begründung der Buchführungspflicht	kraft Gesetzes	durch Verwaltungsakt ab Beginn des Wj., das der Bekanntgabe folgt

Gewinn iSd. § 141 AO ist bei PersGes. der stl. Gewinn inklusive der Ergebnisse aus Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanz (vgl. DÖRFLER/ADRIAN, DB-Beilage 5/2009, 58 [63]).

► *Auswirkungen der Unterschiede:* Dies hat den Effekt, dass je nach Einzelfall auch handelsrechtl. Einnahmenüberschussrechner stl. zur Bilanzierung verpflichtet bleiben können. UE ist dieser zukünftig mögliche Fall innerhalb des § 5b übersehen worden, da eine elektronische Übermittlungspflicht in Fällen des § 141 AO gem. § 5b Abs. 1 Satz 1 stets greifen sollte, die Verpflichteten aber aufgrund der größenabhängigen handelsrechtl. Befreiung gar keine Jahresabschlüsse mehr fertigen. Dies ist hinzunehmen, dh. nur für stl. Zwecke ein Jahresüberschuss zu fertigen, da der Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren bewusst darauf verzichtet hat, beide Regelungen anzugleichen. Er hat deshalb § 141 Abs. 1 Satz 1 AO ebenfalls geändert und hierin einen Anknüpfungspunkt für eine eigenständige stl. Gewinnermittlung durch Bilanzierung geschaffen (glA DÖRFLER/ADRIAN, DB-Beilage 5/2009, 58 [63]). Im umgekehrten Fall einer handelsrechtl. Buchführungspflicht kommt es wegen § 140 AO stets auch zu einer stl. Buchführungspflicht (vgl. AEAO zu § 141 AO Nr. 1, zuletzt geändert durch BMF v. 2.1.2009, BStBl. I 2009, 8).

Entsprechen sich handelsrechtl. und stl. Gewinnermittlungsmethode (Einnahmenüberschussrechnung), ist nur die stl. Einnahmenüberschussrechnung gem. § 60 Abs. 4 EStDV elektronisch zu übermitteln.

11 b) Inhalt der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

Handelsrechtliche Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung: Zur elektronischen Übermittlung geeignet ist nach der Unterscheidung in Abs. 1 Sätzen 1 und 2 einerseits und Satz 3 andererseits ein den handelsrechtl. Vorschriften entsprechender Inhalt der Bilanz samt Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) gem. § 242 HGB. Nicht elektronisch zu überspielen sind der Anhang und Lagebe-

richt, da § 5b nur von Bilanz und GuV, nicht aber vom Jahresabschluss spricht. § 60 Abs. 3 Satz 1 EStDV wird nicht geändert und sieht vor, dass ein Anhang und Lagebericht einer in Papierform eingereichten StErklärung beizufügen sind. Dies führt zu dem skurrilen Ergebnis, dass nach dem Gesetzeswortlaut bei elektronischer Übermittlung nur Inhalt der Bilanz, GuV und StErklärung, aber nicht Anhang und Lagebericht einzureichen sind. Bei Abgabe in Papierform ist die Verpflichtung in § 60 EStDV hingegen weitgehender als in § 5b und der StErklärung eine Abschrift von Bilanz, GuV nebst Anhang und Lagebericht beizufügen. Dieses Ergebnis überzeugt nicht und ist extensiv korrigierend dahin gehend auszulegen, dass dann auch Anhang und Lagebericht elektronisch zu übermitteln sind. Hierfür muss allerdings die FinVerw. amtliche „elektronische Formulare“ bereitstellen.

Inhalt: Es muss der „Inhalt“ der Bilanz übermittelt werden. Damit knüpft das Gesetz – wie aus dem Zusammenspiel mit § 147 Abs. 1 und Abs. 4 AO hervorgeht – daran an, dass die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nach den gesellschaftsrechtl. Vorschriften festzustellen sind und weiterhin im Original den stl. Aufbewahrungspflichten unterliegen (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 147 AO Tz. 36). Der Inhalt der festgestellten Bilanz und GuV ist vermutlich in ein verkennziffertes elektronisches Formular einzugeben und elektronisch zu überspielen.

Fristen: Es gibt keine eigenständige Fristenregelung für die elektronische Übermittlung. Für Einkommensteuerzwecke ist der Inhalt von Bilanz und GuV mit der elektronischen StErklärung (§ 25 Abs. 4) zu übersenden, dh. es sind die bisherigen Abgabefristen maßgeblich.

c) Übermittlung nach amtlichem Vordruck durch Datenfernübertragung 12

Regelung durch Rechtsverordnung: Näheres hierzu enthält § 5b nicht. Flankierend ist in § 51 Abs. 4 Nr. 1b vorgesehen, dass der Gesetzgeber zu gegebener Zeit die Einzelheiten zum Mindestumfang im Wege der RechtsVO bestimmen kann und elektronische Formulare (amtliche Vordrucke) entwickeln wird.

Keine Verknüpfung mit elektronischer Steuererklärung: Im Gesetz sind separate elektronische Übermittlungspflichten für den Inhalt von Bilanz und GuV einerseits und der elektronischen StErklärung andererseits geregelt worden.

2. Ansätze und Beträge im Widerspruch zu steuerlichen Vorschriften und Anpassung (Abs. 1 Satz 2) 13

Bezug auf § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV: § 5b Abs. 1 Satz 2 bezieht sich auf die stl. Überleitungsrechnung in § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV. Auch die Überleitungsrechnung muss bei elektronischer Übermittlung des Inhalts einer den handelsrechtl. Regelungen entsprechenden Bilanz und GuV nach Maßgabe eines amtlich vorgeschriebenen Vordrucks auf elektronischem Wege an das FA übermittelt werden.

3. Übermittlung einer Steuerbilanz (Abs. 1 Satz 3) 14

Die Übermittlung einer StBil. ist entsprechend der jetzigen Regelung des § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV zukünftig ebenfalls in elektronischer Form möglich. Es bleibt die Unterscheidung zwischen dem Grundfall der abzugebenden HBil. samt Anpassungsrechnung und der StBil. als Ausnahmefall erhalten (vgl. § 25 Anm. 46).

15 **4. Verweisung (Abs. 1 Satz 4)**

Verweisung auf § 150 Abs. 7 AO: In § 150 Abs. 7 Satz 1 AO ist zukünftig vorgegeben, dass eine elektronische Übermittlung von StErklärungen nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz erfolgen muss und der Datensatz mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach § 2 Nr. 3 des Signaturgesetzes oder einer durch RechtsVO noch zu gestattenden anderen Authentifizierung zu versehen ist (vgl. Anm. 6). Diese Regelung ist *lex specialis* zu § 87a Abs. 6 AO iVm. § 150 Abs. 1 Satz 2 AO, der in Verbindung mit der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StÜDV) eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2011 gewährt und Absenderidentifizierungen in diesem Zeitraum auch ohne eine qualifizierte elektronische Signatur zulässt (BRANDIS in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 87a AO Tz. 16). Mit Einführung des § 150 Abs. 7 AO soll nunmehr die qualifizierte elektronische Signatur allgemein verbindlich werden. Die BReg. hat dieses Erfordernis bewusst auf der Grundlage einer regierungsübergreifenden Datennutzungsstrategie (TH. CARLÉ, KÖSDI 2009, 16342 [16344]) bestimmt. Die Einzelheiten soll eine RechtsVO aufgrund der Ermächtigung in § 150 Abs. 7 Sätze 2ff. AO regeln. Wegen der Bezugnahme in § 5b Abs. 1 Satz 3 auf § 150 Abs. 7 AO müssen zukünftig demnach auch der Inhalt der Bilanz und GuV zur Authentifizierung mit einer solchen Signatur versehen werden.

Praktische Schwierigkeiten: UE sind die Folgen aus der pauschalen Verweisung in § 5b auf § 150 Abs. 7 AO in der Praxis schwierig zu handhaben. Die qualifizierte elektronische Signatur oder die andere zulässige Authentifizierung muss nach § 150 Abs. 7 Satz 1 AO vom Stpfl. stammen, der mittels elektronischer Übermittlung seine StErklärungspflicht erfüllen will. „Signatur Schlüssel-Inhaber“ gem. § 2 Nr. 8 Signaturgesetz können nur natürliche Personen sein, denen sog. Signaturprüfchlüssel durch qualifizierte Zertifikate von sog. Zertifizierungsstellen zugeordnet werden. Es müssen demnach Inhalt der Bilanz und GuV nach amtlichem Datensatz von den jeweiligen Erklärungspflichtigen des EStG und der AO (Feststellungserklärungen) mit der erforderlichen Signatur versehen werden. Während dies beim Einzelkaufmann noch unproblematisch zu sein scheint, folgt aus der Verweisung für Mitunternehmenschaften uE, dass die jeweiligen Geschäftsführer Inhaber der notwendigen Signaturschlüssel sein müssen, um neben den elektronischen Feststellungserklärungen gem. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2a AO auch den Inhalt von Bilanz, GuV und GewSt-Erklärung (§ 14a GewStG) signieren zu können. Nicht ausreichend ist es uE nach jetziger Gesetzesfassung des § 150 Abs. 7 AO, wenn die amtlichen Datensätze von den Steuerberatern der Erklärungspflichtigen elektronisch signiert werden, weil die Einreichung einer StErklärung durch einen Berater mit dessen Signatur keine Unterschrift des Stpfl. ersetzen kann (str., zur jetzigen Rechtslage vgl. HHSp./THÜRMER, § 87a AO Rn. 154 mwN). UE ist auch mit dem Vorlauf bis Ende 2010 die hieraus resultierende Verpflichtung für jeden einzelnen Gewinnermittler und betrieblichen Erklärungspflichtigen, eine elektronische Signaturvorrichtung anzuschaffen, zu weitgehend und zu erwägen, ob nicht diese Verpflichtung ohne Kostenersatz stets eine unbillige Härte darstellt, die zur Befreiung führen muss. Ein geeigneteres Authentifizierungsverfahren kann aber auf der Grundlage der noch zu erlassenden RechtsVO gem. § 150 Abs. 7 Satz 2 Nr. 6 AO noch gefunden werden.

16 **5. Elektronische Übermittlung der Eröffnungsbilanz (Abs. 1 Satz 5)**

Es muss auch der Inhalt einer Eröffnungsbilanz übermittelt werden. Dies entspricht der bisherigen Regelung in § 60 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 EStDV.

II. Ausnahmen zur Vermeidung unbilliger Härten (Abs. 2)

1. Verzicht auf die elektronische Übermittlung auf Antrag

20

Antrag: Der Gesetzgeber geht davon aus, dass Anträge auf Befreiung konkludent mit der Abgabe einer StErklärung auf Papierformularen gestellt werden (BTDrucks. 16/10949, 5). Trotz des angemahnten großzügigen Umgangs durch den Gesetzgeber mit solchen Anträgen bedarf es uE stets auch einer Begründung im Einzelfall, warum ein Härtefall vorliegen soll. Eine Form ist nicht vorgeschrieben.

Befreiungszeitraum: In der Praxis zur elektronischen USt.- und LStAnmeldung ist nach BMF v. 11.5.2004 (BStBl. I 2004, 475) eine Genehmigung zur Abgabe der Erklärung in Papierform zeitlich begrenzt auf ein Jahr zu erteilen. Die Übermittlungspflicht in § 5b entsteht für jeden VZ originär neu mit der Abgabepflicht für die StErklärung. Die Regelung in § 150 Abs. 8 AO zu den Härtefallgründen enthält keine Vorgaben, für welchen Zeitraum eine Genehmigung auszusprechen ist. Der Stpfl. kann uE in seinem Antrag grundsätzlich einen Befreiungszeitraum („auf unbestimmte Zeit“) wählen und bei nur verkürzt gewährtem Befreiungszeitraum die Teiblehnung anfechten.

Verfahren: Ein Antrag auf Verzicht ist zu bescheiden und damit die Ablehnung der FinVerw. Verwaltungsakt gem. § 118 AO. Dies dürfte auch für eine Zustimmung der Fall sein, wenn nicht durch Bearbeitung der Papierformulare und Bekanntgabe des StBescheids ohnehin nur eine konkludente Zustimmung erteilt werden dürfte. Vorbild der jetzigen Regelung in § 5b sind die durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) eingeführten § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG und § 41a Abs. 1 EStG, die wortgleiche Härtefallregelungen enthalten.

Rechtsschutz: Gegen den Verwaltungsakt, mit dem der Antrag auf einen Verzicht abgelehnt wird, sind Einspruch und Verpflichtungsklage möglich. FG Hamb. v. 10.3.2005 (EFG 2005, 992 mit Anmerkung BÜCHTER-HOLE) hat im einstweiligen Rechtsschutz einen Eilantrag gegen die FinVerw., die Abgabe von USt.- und LStAnmeldungen in Papierform zu gestatten, als zulässigen Antrag gem. § 114 FGO behandelt.

Sanktionen bei Antragsablehnung: In Betracht kommen bei rechtmäßiger Ablehnung des Befreiungsantrags und nicht eingereichter elektronischer Übermittlung dieselben Sanktionen wie für die Nichtabgabe der StErklärung selbst (vgl. § 25 Anm. 53 mit einem Überblick).

Abgabeform bei Befreiung: Wird die Befreiung ausgesprochen, sind gem. § 60 Abs. 1 Satz 1 EStDV ab Geltung des § 5b weiterhin Bilanz und GuV in Papierform abzugeben.

2. Verzicht zur Vermeidung unbilliger Härten

21

Verweisung auf § 150 Abs. 8 AO: Für die Prüfung, ob eine elektronische Übermittlung des Inhalts von Bilanz und GuV eine unbillige Härte darstellt, gilt aufgrund der Bezugnahme des § 5b Abs. 2 Satz 2 auf § 150 Abs. 8 AO derselbe Prüfungsmaßstab wie für einen Dispens von der elektronischen Übermittlungspflicht für die jeweilige Steuer- oder Feststellungserklärung.

Regelbeispiele: § 150 Abs. 8 Satz 2 AO enthält als Regelbeispiele („insbesondere“) für eine unbillige Härte einen nicht unerheblichen finanziellen Aufwand, um die technischen Voraussetzungen für eine Datenfernübertragung zu schaffen, und die eingeschränkte Befähigung nach den Kenntnissen und Fähigkeiten im Einzelfall, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nützen. Die in § 150 Abs. 8 Satz 2 AO genannten Regelbeispiele enthalten unbestimmte Rechtsbegriffe, die die Rspr. uE inhaltlich voll überprüfen darf und der FinVerw. keinen Beurteilungsspielraum zubilligen (vgl. HHSp./WERNSMANN, § 5 AO Rn. 91). Dies gilt auch für das Merkmal der „unbilligen Härte“. Aus der Kombination eines unbestimmten Rechtsbegriffs auf der Tatbestandsseite mit Ermessen auf der Rechtsfolgenseite lässt sich nicht ohne weiteres ein gerichtlich nur eingeschränkt kontrollierbarer tatbestandlicher Beurteilungsspielraum der Verwaltung ableiten (vgl. KOPP/SCHENKE, VwGO, 15. Aufl. 2007, § 114 Rn. 32 und näher Anm. 22).

Nicht unerheblicher finanzieller Aufwand zur Schaffung der technischen Voraussetzungen: Das erste Regelbeispiel war im Streitfall vor dem FG Hamb. (v. 10.3.2005, EFG 2005, 992 mit Anmerkung BÜCHTER-HOLE) entscheidungserheblich, in dem der Antragsteller keinen Internetanschluss hatte. Das FG Hamb. entschied, die Regelungen in § 41a Abs. 1 Satz 2 EStG, § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG beinhalteten keine Verpflichtung, die technischen Voraussetzungen für die Datenfernübertragung zu schaffen. Dies ist in § 150 Abs. 8 AO anders, der eine grundsätzliche Pflicht, die technischen Voraussetzungen für die Datenfernübertragung samt qualifizierter elektronischer Signierbarkeit zu schaffen, vorsieht. Problematisch ist insofern uE, dass die Neuregelung von jedem Erklärungs-pflichtigen verlangt, eine qualifizierte elektronische Signaturvorrichtung zur Authentifizierung vorzuhalten und anzuschaffen (vgl. Anm. 15) und nur dann von einem Härtefall ausgeht, wenn dies zu einem „nicht unerheblichen finanziellen Aufwand“ führt. Offen ist die Frage, ob die Finanzgerichte die Kosten, um diese Anforderung zu erfüllen, bereits als unverhältnismäßigen Aufwand ansehen werden.

„Computer-Virenverseuchung“ als Härtefallgrund: FG Hamb. v. 10.3.2005 (aaO) deutet zu den wortgleichen § 41a Abs. 1 Satz 2 EStG, § 18 Abs. 1 UStG an, dass auch die mit einem Internetanschluss und der Datenfernübertragung mögliche Virenverseuchung der Rechneranlage des Stpfl. durch Dritte ein Härtefallgrund sein könne.

„Steuerliche Vertretung“ als Ausschluss des Härtefallgrunds? Sollte zukünftig nach den noch zu treffenden Regelungen der RechtsVO zur Umsetzung der technischen Anforderungen ausreichend sein, dass eine elektronisch übermittelte StErklärung oder der Inhalt des Jahresabschlusses nur vom stl. Vertreter elektronisch signiert werden, kann sich der Stpfl. uE nicht auf einen Härtefallgrund berufen (glA TH. CARLÉ, KÖSDI 2009, 16342 [16344]).

Kosten zur Schaffung der technischen Voraussetzungen: Die Kosten zur Anschaffung der Hardware, um betriebliche Gewinnermittlungen elektronisch übermitteln zu können, sind uE BA. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob auch eine Rückstellung für Anpassungsaufwand gebildet werden kann. Die FinVerw. lehnt dies für Anpassungsaufwendungen ab, die für die Umstellung des betrieblichen EDV-Systems auf die digitale Außenprüfung getätigt werden (vgl. zB OFD Rheinland v. 5.11.2008 – S 2137 – St 141, HaufeIndex 2093603), weil weder der Zeitpunkt des Beginns der Außenprüfung feststehe, zu dem der erste digitale Zugriff möglich sein müsse, noch der Zeitpunkt, zu dem die Anpassung unternommen werde, so dass eine reine Innenverpflichtung vorliege. Dies ist uE nicht der Fall, soweit der technische Standard für die zu-

künftigen Authentifizierungs- und Übermittlungsstandards durch RechtsVO festgelegt ist, da die gesetzlichen Abgabezeitpunkte für elektronische StErklärungen den bisherigen Zeitpunkten entspricht. Es lässt sich somit ohne weiteres bestimmen, zu welchem Zeitpunkt die technisch erforderlichen Vorrichtungen vorhanden sein müssen. Der berücksichtigungsfähige Rückstellungsaufwand bezieht sich allerdings nur auf betriebliche elektronische StErklärungspflichten.

3. Ermessensentscheidung der Finanzbehörde

22

Kopplungsvorschrift: In § 5b Abs. 2 trifft das Ermessen auf der Rechtsfolgen- seite auf den unbestimmten Rechtsbegriff der unbilligen Härte (samt der Regel- beispiele in § 150 Abs. 8 AO) auf der Tatbestandsseite. Es liegt daher eigentlich kein sog. Kopplungstatbestand vor, da von solchen nur bei der Kombination unbestimmter Rechtsbegriffe mit Beurteilungsspielraum der Verwaltung und einer Ermessensbefugnis auszugehen ist (KOPP/SCHENKE, VwGO, 15. Aufl. 2007, § 114 Rn. 32; HHSp./WERNSMANN, § 5 AO Rn. 91–94; GmS-OGB v. 19.10. 1971 – GmS OGB 3/70, BStBl. II 1972, 603). Offensichtlich geht aber der Gesetzgeber von einem Kopplungstatbestand aus, da in BTDrucks. 10/940, 5 betont wird, bei Vorliegen wirtschaftlicher oder persönlicher Unzumutbarkeit hätten die Finanzbehörden abweichend von den allgemeinen Regeln der Ermes- sensausübung (§ 5 AO) keinen Ermessensspielraum. Zumindest nach der Inten- tion des Gesetzgebers ist demnach für die Auslegung des Merkmals der unbil- ligen Härte und der Ermessensgrenzen der Verwaltung von einer gebundenen Entscheidung auszugehen: Liegt ein Härtefallgrund objektiv vor, hat die Fin- Verw. dem Befreiungsantrag zu entsprechen.

