

§ 5b

Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

- (1) ¹Wird der Gewinn nach § 4 Absatz 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 Absatz 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 Absatz 8 der Abgabenordnung gilt entsprechend.

Verordnung zur Festlegung eines späteren Anwendungszeitpunktes der Verpflichtungen nach § 5b des Einkommensteuergesetzes (Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung – AnwZpvV)

v. 20.12.2010 (BGBl. I 2010, 2135)

Eingangsformel

Auf Grund des § 51 Absatz 4 Nummer 1c des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862) verordnet das Bundesministerium der Finanzen:

§ 1 Verschiebung des erstmaligen Anwendungszeitpunktes der Verpflichtungen nach § 5b des Einkommensteuergesetzes

Abweichend von § 52 Absatz 15a des Einkommensteuergesetzes sind die Bilanz und die GuV erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen, elektronisch zu übermitteln.

§ 2 Inkrafttreten

Diese Verordnung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Schlussformel

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Autor: Dipl.-Ök. Jörg Peter Müller, LL.M., Steuerberater, Wuppertal
Mitherausgeber: Michael Wendt, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5b

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 5b	1	3. Zeitlicher Geltungsbereich ..	10
II. Rechtsentwicklung des § 5b	2	V. Verhältnis des § 5b zu anderen Vorschriften	
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 5b		1. Verhältnis zum Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1	11
1. Motive des Gesetzgebers und rechtspolitische Begründung ..	3	2. Verhältnis zu § 4 Abs. 2	12
2. Motivation der Finanzverwaltung	4	3. Verhältnis zu weiteren elektronischen Übermittlungspflichten	13
3. Folgerungen für die Normauslegung	5	4. Verhältnis zu Vorschriften der Abgabenordnung	14
4. Verfassungsrechtliche Bedenken	6	VI. Verfahrensfragen zu § 5b	
5. Systematische Verortung der Steuertaxonomie in der Normenhierarchie	7	1. Schlechterfüllung	15
IV. Geltungsbereich des § 5b		2. Frist zur Erfüllung der Übermittlungspflicht	16
1. Sachlicher Geltungsbereich ..	8	3. Zwangsmittel im Vollstreckungsverfahren	17
2. Persönlicher Geltungsbereich	9	4. Rechtsschutz gegen die Verwaltungsauffassung	18

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Datenfernübermittlungs- und Datenermittlungspflichten

	Anm.		Anm.
I. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a (Abs. 1 Satz 1)		1. Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung	23
1. Tatsächlicher Gewinnermittlungsvorgang	21	2. Übermittlungspflicht nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz	24
2. Gewinnermittlungsmodus ..	22	3. Mindestumfang (§ 51 Abs. 4 Nr. 1b)	25
II. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Übermittlung des Inhalts von Bilanz und GuV nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung		4. Übermittlung durch Datenfernübertragung	28
		III. Steuerliche Überleitungsrechnung (Abs. 1 Satz 2) ..	29
		IV. Wahlrecht zur Steuerbilanzierung (Abs. 1 Satz 3)	30

Anm.

Anm.

V. Verweisung auf § 150
Abs. 7 AO (Abs. 1 Satz 4) . . . 31

VI. Elektronische Übermittlung der Eröffnungsbilanz (Abs. 1 Satz 5) 32

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Härtefallklausel

Anm.

Anm.

I. Verzicht auf elektronische Übermittlung zur Vermeidung unbilliger Härten (Abs. 2 Satz 1)

1. Antrag 33

2. Vermeidung unbilliger Härten 34

II. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Verzicht auf Übermittlungspflicht 35

III. Ermessen und Verweis auf Dispenspflicht des § 150 Abs. 8 AO (Satz 2) . . . 36

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5b

Schrifttum: T. CARLÉ, Aktuelle Entwicklungen im Steuerverfahrensrecht, KÖSDI 2009, 16342; BEGAN/MARTIN, Die elektronische Bilanz, DStR 2010, 1755; HEINSEN/ADRIAN, E-Bilanz – Grundlegende Fragen zum Anwendungsbereich, DStR 2010, 2591; HERZIG/BRIESEMEISTER/SCHÄPERCLAUS, E-Bilanz und Steuer-Taxonomie, DB 2010, Beilage 5, 1; KPMG (Hrsg.), E-Bilanz, Köln 2010; KUSSMAUL/WEILER, Die E-Bilanz aus Sicht der Wissenschaft, BBK 2010, Sonderdruck zu Nr. 21 2010, 17; MEURER, E-Bilanz aus Sicht der Finanzverwaltung, DB 2010, Beilage zu Heft 36, 63; RICHTER/KRUCZYNSKI/KURZ, Die E-Bilanz: Ein Beitrag zum Steuerbürokratieabbau?, DB 2010, 1604; RÄDTKE, Taxonomie ohne Rechtsgrundlage!, Beilage zu BBK 23/2011, 4; BURLEIN, Die E-Bilanz im Spiegel von Politik, Rechtsprechung und praktischer Umsetzung, BBK 2012, 690; COSTA/TREYBAL, E-Bilanz: Ein Leitfaden zur Einführung ab 2012, Beilage zu BBK 17/2012, 1; DELOITTE (Hrsg.), E-Bilanz, Bonn 2012; HERZIG, Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des stl. Gewinns, DB 2012, 1; KARLA, Zur Rechtsgrundlage der E-Bilanz – Schlusspunkt der Diskussion oder neue Zweifelsfragen?, Ubg 2012, 753.

Verwaltungsanweisungen und -veröffentlichungen: BMF v. 19.1.2010, BStBl. I 2010, 47; BMF-Entwurf v. 31.8.2010, verfügbar auf http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/003_Entwurf_BMF-Schreiben.pdf; BMF v. 16.12.2010, BStBl. I 2010, 1500; BMF-Entwurf v. 1.7.2011, verfügbar auf http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/044_a.pdf; BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 iVm. verschiedenen elektronischen Veröffentlichungen, abrufbar unter www.estuer.de; BMF v. 5.6.2012, BStBl. I 2012, 598; BMF v. 5.9.2012, Broschüre „E-Bilanz – Elektronik statt Papier“, verfügbar auf http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2012-09-05-E-Bilanz-2012.pdf; BMF v. 27.6.2013, BStBl. I 2013, 844, verfügbar auf http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2013-06-27-taxonomie-5.2.pdf iVm. verschiedenen elektronischen Veröffentlichungen, abrufbar unter www.estuer.de.

1 I. Grundinformation zu § 5b

Mit dem Normkomplex zur sog. E-Bilanz (§§ 5b, 51 Abs. 4 Nr. 1b und 1c und 52 Abs. 15a) hat der Gesetzgeber nicht zuletzt auf Betreiben der FinVerw. erstmalig eine gesetzliche Grundlage geschaffen, die Stpfl., die Gewinneinkünfte erzielen, faktisch in die Pflicht nehmen soll, der FinVerw. in jährlichem Turnus die Datenbasis für ein stl. Risikomanagement und eine zumindest teilautomatisierte Unterstützung bei der Auswahl der Betriebsprüfungsfälle zur Verfügung zu stellen. Die Regelung ist eingebettet in ein Maßnahmenpaket, aufgrund dessen große Teile der Stpfl. der FinVerw. großflächig Steuererklärungsdaten nebst Verprobungsdaten in gut strukturierter Form zur Verfügung stellen müssen.

2 II. Rechtsentwicklung des § 5b

Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): Einführung des § 5b und damit erstmalige Schaffung einer Verpflichtung zur periodischen elektronischen Übermittlung von Gewinnermittlungsdaten an die FinVerw. Die Regelung ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 beginnen (§ 52 Abs. 15a)

Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung – AnwZpvV (BGBl. I 2010, 2135): Der zeitliche Anwendungsbereich wird auf Wj., die nach dem 31.12.2011 beginnen, hinausgeschoben.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 5b

3 1. Motive des Gesetzgebers und rechtspolitische Begründung

Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich eindeutig, dass der verwaltungsseitige Bürokratieabbau bei gleichzeitig möglichst geringer Indienstnahme des privaten Sektors gesetzgeberische Intention des Steuerbürokratieabbaugesetzes war. Dem Gesetzgeber ging es vor allem um Beschleunigung der Bearbeitungszeiten von Steuerverfahren. Zu diesem Zweck sollen unter dem Motto „Elektronik statt Papier!“ „papierbasierte Verfahrensabläufe durch elektronische Kommunikation ersetzt werden“ (BRDrucks. 547/08, 14). Das Ziel einer Nutzung vorhandener Daten des privaten Sektors spiegelt sich in der sehr niedrig angesetzten Bürokratiekostenschätzung für den privaten Sektor wider, in der die Umsetzungskosten des Projekts E-Bilanz für die Stpfl. in Summe mit 500 000 € beziffert werden (BTDrucks. 547/08, 19). Damit schätzt der Gesetzgeber für alle rd. 1 350 000 Betroffenen in Summe die Kosten um den Faktor zehn geringer ein als die Umsetzungskosten auf Seiten der FinVerw. allein. Es war ausdrückl. Intention des historischen Gesetzgebers, die ohnehin vorhandenen Datenbestände im privaten Sektor für Verwaltungsaufgaben nutzbar zu machen (BTDrucks. 547/08, 14). Die Gesetzesbegründung enthält darüber hinaus den gesetzgeberischen Hinweis, dass mit der Datenerhebung der Einstieg in einen erweiterten automatischen Datenabgleich und ein stl. Risikomanagement geschaffen werden soll (vgl. BTDrucks. 16/10940, 3).

UE ist dieses zweite Ziel noch vergleichsweise unkonturiert. Die Gewichtung dieser beiden Ziele liegt nach der Gesetzesbegründung uE deutlich auf dem Ziel der Medienbruchbeseitigung. Die Schaffung einer Datenbasis für ein Risikomanagement sollte uE nach dem rechtspolitischen Willen des Gesetzgebers (noch)

zurücktreten, wenn dem Stpfl. dadurch neue Gewinnermittlungs- oder kostenintensive Datentransformationspflichten entstehen.

2. Motivation der Finanzverwaltung

4

Als Konsequenz der verfassungsrangigen Verwaltungsziele eines vollständigen, gleich- und gesetzmäßigen Vollzugs der Steuergesetze (SEER in TIPKE/KRUSE, § 85 AO Rn. 18 ff.), ist die FinVerw. als Verifikationsverwaltung motiviert, ihre Verprobungsmöglichkeiten zu maximieren. Sie befindet sich aktuell naturgemäß noch in einem Lernprozess und hatte in Ermangelung einer Datenbasis bis dato noch nicht ausreichend Gelegenheit, Erfahrungen zu sammeln, welche Auswertungen auf welchen Daten für ein effizientes Risikomanagement erforderlich und welche Datenanforderungen daher verhältnismäßig sind.

UE ist es sachlogisch, dass die FinVerw. die Datenanforderung tendenziell ausweiten möchte. Denn es ist der Verwaltungsaufgabe geschuldet, das Verprobungsziel zu betonen.

3. Folgerungen für die Normauslegung

5

Die Gewichtung dieser beiden stark unterschiedlichen Betonungen jeweils eines der beiden Normzwecke des § 5b – „Elektronik statt Papier“ versus „verfassungsrechtlich zwingende Effektivierung des Risikomanagementsystems“ – wird die Rspr. bei der Auslegung der Norm finden müssen. Dem vom historischen Gesetzgeber betonten Zweck folgend liegt uE das Hauptaugenmerk darauf, welche Daten beim Stpfl. im Einzelfall in hinreichend gut strukturierter, elektronischer Form vorliegen. Diese Daten darf die FinVerw. uE anfordern, wenn sie steuerrelevant sind. Angesichts des vom Gesetzgeber auch erkannten Verprobungsnebenzwecks und der uE bewussten Verortung des § 5b unter den Gewinnermittlungsvorschriften und gerade nicht unter § 60 EStDV zu § 25 können weitergehende Datenanforderungen uE ausnahmsweise dann von §§ 5b, 51 Abs. 4 Nr. 1b gedeckt sein, wenn die FinVerw. bereits abstrakt-generell ein überwiegendes Verprobungsinteresse am angeforderten Datum darlegt und die Datenanforderung gemessen am Ermittlungs- und Transformationsaufwand der Masse der Stpfl. bezogen auf das einzelne Datum und die Menge der mit dieser Begründung angeforderten Daten insgesamt verhältnismäßig ist. Damit geht zwingend einher, dass die FinVerw. die Verprobungsmethodik – nicht zu verwechseln mit den Parametern des Risikofilters – veröffentlicht, um ihr berechtigtes Interesse am Verprobungsdatum darzulegen. Hingegen geht die ganz hM in der Literatur davon aus, dass es sich bei § 5b um eine reine Verfahrensvorschrift handelt und die Verortung missglückt ist oder jedenfalls an dieser Auslegung nichts zu ändern vermag (vgl. HEINSEN/ADRIAN, DStR 2010, 2591; MEURER, DB 2010, Beil. zu Heft 36, 63; BEGAN/MARTIN, DStR 2010, 1755; KPMG, E-Bilanz, 2010, Rn. 1.5; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5b Rn. 1).

4. Verfassungsrechtliche Bedenken

6

Zweifelhaft ist, ob ggf. verfassungsrechtl. Bedenken gegen §§ 5b, 51 Abs. 4 Nr. 1b aufgrund mangelnder Bestimmtheit bzw. mangelnder gesetzgeberischer Steuerung des Mindestumfangs durchgreifen könnten (gegen die Verfassungs-

mäßigkeit KARLA, Ubg 2012, 753; dafür GOSCH in KIRCHHOF XII. § 5b Rn. 1). Bei hinreichend normenklarer gesetzlicher Regelung bzw. hinreichender gesetzgeberischer Steuerung können selbst Eingriffe im Umfang der beobachteten Datenanforderungen (oder gar in größerem Umfang) aus verfassungsrechtl. Perspektive uE ohne Weiteres gerechtfertigt sein (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5b Rn. 1). Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 iVm. Art. 1 Abs. 1 GG) stünde dem im Bereich des StRechts bei entsprechender Ausgestaltung jedenfalls nicht entgegen.

7 5. Systematische Verortung der Steuertaxonomie in der Normenhierarchie

Die Ermächtigung des § 51 Abs. 4 Nr. 1b ist keine Verordnungsermächtigung (vgl. KIRCHHOF in KIRCHHOF XII. § 51 Rn. 50). Die Ausgestaltung des Mindestumfangs ist zudem wesentlich eingriffsintensiver als die parallel verortete und gleich ausgestaltete Ermächtigung der Verwaltung zur Formulargestaltung, weshalb nicht abschließend geklärt scheint, ob die Ermächtigungsgrundlage zur bindenden Festlegung des beobachteten Mindestumfangs ausreicht (verneinend RÄDTKE, Beil. zu BBK 23/2011, 4; bejahend COSTA/TREYBAL, Beil. zu BBK 17/2012, 1 [3]; offen lassend KIRCHHOF in KIRCHHOF XII. § 51 Rn. 50). Das BMJ teilte während der Pilotierung in einem Schreiben an das BMF wohl diese Bedenken und fürchtete die Aushöhlung der gesetzlichen Grundlagen, sollten die Taxonomien nur über ein bloßes Anwendungsschreiben veröffentlicht werden (vgl. BURLEIN, BBK 2012, 690 [692]). Die verfassungsrechtl. Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG können jedenfalls nicht auf diese Weise umgangen werden. Eine Ermächtigungsgrundlage, die nicht die Anforderungen an eine Verordnungsermächtigung erfüllt, ist nicht geeignet, dem Regelungsgehalt der Verwaltungsanweisung Rechtsnormqualität (§ 4 AO) zu verleihen. Durch die Steuertaxonomie können daher uE keine stl. Pflichten über geltende Rechtsnormen hinaus begründet werden. Die Steuertaxonomie ist uE Ausdruck einer rechtswidrigen Verwaltungsauffassung, soweit sie geltenden Rechtsnormen widerspricht.

Soweit ersichtlich beobachtet man beim Gebrauchmachen der FinVerw. von der Ermächtigung des § 51 Abs. 4 Nr. 1b erstmals, dass eine Verwaltungsanweisung nicht vollständig im Bundessteuerblatt veröffentlicht wird. Insbesondere die Auslegung der ganz wesentlichen Schlüsselbegriffe der Normen („amtlich vorgeschriebener Datensatz“ und „Mindestumfang“) ist dem Bundessteuerblatt nicht zu entnehmen. Der Stpfl. muss umfangreiche, in Bezug genommene Daten zur Auslegung heranziehen:

„Hiermit wird das aktualisierte Datenschema der Taxonomien (Version [5.1/5.2]) als amtlich vorgeschriebener Datensatz nach § 5b EStG veröffentlicht. Die aktualisierten Taxonomien (Kern- und Branchentaxonomien) stehen ab sofort zum Abruf unter <http://www.estuer.de> zur Ansicht und zum Abruf bereit.“ (BMF v. 5.6.2012, BStBl. I 2012, 598; BMF v. 27.6.2013, BStBl. I 2013, 844).

Die entscheidenden Inhalte werden mittels des Internetdienstes „worldwide web“ (www) veröffentlicht, ohne dass uE informationstechnische Vorkehrungen erkennbar wären, die die Authentizität und Integrität der Daten gewährleisten und die den Stpfl. in die Lage versetzen, den Veröffentlichungsstand rechts- und manipulationsicher zu erkennen. Die Veröffentlichung erfolgt in XBRL und setzt somit informationstechnische Kenntnisse des Lesers voraus. Daneben werden sog. Visualisierungen veröffentlicht, die für weniger informationstech-

nisch geschulte Leser die Datendefinitionen „sichtbar machen“ sollen. Zusätzlich sind Erläuterungen zu den Positionen der Visualisierung verfügbar. Es ist nicht ersichtlich, ob im Falle von Abweichungen zwischen XBRL-Veröffentlichung und Visualisierung die XBRL-Veröffentlichung (so die hier vertretene Auffassung) oder die Visualisierungen als Verwaltungsauffassung anzusehen sind. Auch diese formellen Defizite bei der Veröffentlichung der Verwaltungsauffassung sprechen uE gegen eine Bindungswirkung der Taxonomie, soweit sie geltenden Rechtsnormen widerspricht.

IV. Geltungsbereich des § 5b

1. Sachlicher Geltungsbereich

8

Die Vorschrift enthält eine Übermittlungspflicht für Gewinnermittlungsdaten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübermittlung bei Gewinnermittlung nach den § 4 Abs. 1, § 5 und § 5a. In sachlicher Hinsicht sind die Gewinnermittlungsdaten des Mindestumfangs gem. § 51 Abs. 4 Nr. 1b in der gesetzlichen Ausgestaltung durch die FinVerw. verpflichtend, die übrigen Daten des amtlichen Datensatzes lediglich freiwillig zu übermitteln.

2. Persönlicher Geltungsbereich

9

§ 5b ist als Norm des EStG auch bei der Gewinnermittlung nach dem KStG und dem GewStG anwendbar. Um Subjekt der Übermittlungspflichten des § 5b Abs. 1 zu sein, muss ein Subjekt nicht rechtsfähig oder stpfl., sondern lediglich stl. Gewinnermittlungssubjekt einer Steuerart sein, bei deren Gewinnermittlung die die Normen des EStG anwendbar sind. Sie erfasst daher in persönlicher Hinsicht ua. auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von nur teilweise ertragstpfl. Körperschaften, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und Mitunternehmenschaften, sowie ausländ. Gewinnermittlungssubjekte mit ihren vom inländ. StRecht erfassten Gewinnermittlungen (mit deren buchführungspflichtigen – oder freiwillig bilanzierenden – Inlandsbetriebsstätten, inländ. ständigen Vertretern oder betriebsstättenlosen Inlands-einkünften gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa und Nr. 6); vgl. Gosch in Kirchhof XII. § 5b Rn. 2.

3. Zeitlicher Geltungsbereich

10

Grundsatz: § 5b ist grds. erstmals anzuwenden auf Wj., die nach dem 31.12.2010 beginnen (§ 52 Abs. 15a).

Verschiebung der erstmaligen Anwendung: Der Gesetzgeber erkannte bereits in 2008, dass die Umsetzungsfrist kurz gewählt war. Von der aus diesem Grund von vornherein vorgesehenen Ermächtigung zur Verschiebung des Anwendungszeitpunktes des § 5b durch RVO (§ 51 Abs. 4 Nr. 1c) machte das BMF mit Zustimmung des BRats durch die VO zur Festlegung eines späteren Anwendungszeitpunktes der Verpflichtungen nach § 5b des Einkommensteuergesetzes (Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung – AnwZpvV) v. 20.12.2010 (BGBl. I 2010, 2135) Gebrauch. Gemäß § 1 AnwZpvV ist § 5b erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2011 beginnen.

Nichtbeanstandungsregelungen auf Ebene von Verwaltungsanweisungen: Mit BMF v. 28.9.2011 (BStBl. I 2011, 855) sieht das BMF verschiedene Typen von zeitlich begrenzten Nichtbeanstandungsregelungen vor:

► *Allgemeine Nichtbeanstandungsregelung für das Erstjahr:* Für das erste Wj., das nach dem 31.12.2011 beginnt, wird es von der FinVerw. nicht beanstandet, wenn die Bilanz und GuV noch nicht gem. § 5b übermittelt wird (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 26).

► *Berichtsteilbezogene Nichtbeanstandungsregelungen:* Bezogen auf bestimmte, im zu übermittelnden Mindestumfang enthaltene Berichtsteile des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes bestehen folgende Nichtbeanstandungsregelungen:

▷ *Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmensschaften für Übergangszeit auf Gesellschaftergruppenebene* (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 20 f.): Für Wj., die vor dem ersten Wj. liegen, das nach dem 31.12.2014 beginnt (Wj. in der Übergangsphase), sind die Mussfelder der Kapitalkontenentwicklung noch nicht zwingend zu übermitteln. Fehlanzeigen (sog. „NIL-Werte“, NIL = Not In List, IT-technischer Begriff, englisch etwa für: nicht vorhanden) dürfen nach der Verwaltungsauffassung unterbleiben. Hinsichtlich der Kapitalkontenentwicklung sind allerdings diesbezügliche Pflichtinhalte im Berichtsbestandteil „Bilanz“ vorgesehen (nämlich: Anfangsbestand, jeweils Summe der Kapitalanpassungen nach BilMoG, der Einlagen, der Entnahmen, der Übertragungen von § 6b-Rücklagen, der Anteile am Jahresüberschuss und der Kapitalumgliederungen), die auf Gesellschaftergruppenebene („persönlich haftende Gesellschafter“ und „Kommanditisten“, uE ist gem. § 264c Abs. 2 HGB, 5 Abs. 1 Satz 1 die Verrechnung von negativen und positiven Kapitalkonten von Gesellschaftern gleicher Gruppen unzulässig) aggregiert zu berichten sind. Das Vorhandensein dieser Pflichtfelder im Berichtsbestandteil „Bilanz“ soll in der Übergangszeit bei freiwilliger Übermittlung des Berichtsbestandteils „Kapitalkontenentwicklung“ nicht geprüft werden.

▷ *Sonder- und Ergänzungsbilanzen für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmensschaften* (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 22): Für Wj., die vor dem 1.1.2015 enden, wird es nicht beanstandet, wenn Sonder- und Ergänzungsbilanzen nicht je als gesonderter Datensatz sondern lediglich in schlecht strukturierter Form als Freitext im Berichtsbestandteil „Steuerliche Modifikationen“ übermittelt werden.

► *Besondere Nichtbeanstandungsregelungen mit Bezug zum sachlichen Anwendungsbereich* (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 7): Bezogen auf folgende Sachverhaltskonstellationen sieht die FinVerw. vor, dass es nicht beanstandet wird, wenn erstmals für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (für vorangehende Wj.: Übergangszeit), eine Übermittlung nach § 5b erfolgt. In diesen Fällen soll allerdings die Abgabe einer (nicht zwingend taxonomiekonformen) Bilanz und GuV in Papierform erforderlich sein.

▷ *Inlandsbetriebsstätten ausländischer Steuerpflichtiger im sachlichen Anwendungsbereich* (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 4): Für ausländ. Stpfl. im sachlichen Anwendungsbereich, die mindestens eine inländ. Betriebsstätte haben (die FinVerw. will ausdrükl. auch Fälle der § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa und Nr. 6 erfasst wissen), verlangt die Verwaltung die isolierte Übermittlung der Daten auf Betriebsstättenebene. Eine Aggregation der Daten mehrerer Inlandsbetriebsstätten zu einem Datensatz ist uE zulässig.

- ▷ *Auslandsbetriebsstätten* (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 3): Für Stpfl. mit Auslandsbetriebsstätten soll die Nichtbeanstandungsregelung in der Übergangszeit allerdings nur gelten, „soweit sie [wohl bezogen auf: „die Inhalte der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung“ (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 7)] auf die Ergebnisse der ausländischen Betriebsstätten entfallen“ (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 7). Damit soll wohl beispielsweise für die Konstellation eines Stammhauses mit Auslandsbetriebsstätten ein Datensatz lediglich mit Stammhausdaten zu übermitteln sein, um eine für die Taxonomie erforderliche detaillierte Datenaufschlüsselung, die ansonsten für die Auslandsbetriebsstätte nicht erforderlich wäre, nicht jetzt schon einzufordern.
- ▷ *Unbeschränkt steuerpflichtige, nur teilweise von der KSt oder GewSt befreite Körperschaften* (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 5): Für solche Fälle, in denen zusätzlich Bilanzierungspflicht besteht, wird in der Übergangszeit die Einreichung in Papierform nicht beanstandet.
- ▷ *Juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art* (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 6): Für solche Fälle, in denen zusätzlich Bilanzierungspflicht besteht, wird in der Übergangszeit die Einreichung in Papierform (uE wohl ohne Einhaltung der Taxonomiegliederungstiefe) nicht beanstandet.

Anwendung der Taxonomieversionen: Die durch Verweis in BMF v. 28.9.2011 (BStBl. I 2011, 855) veröffentlichte Taxonomieversion 5.1 soll für Wj., die nach dem 31.12.2011 beginnen, anwendbar sein, wobei die vorstehende Nichtbeanstandungsregelung gilt. Die durch Verweis im BMF v. 27.6.2013 (BStBl. I 2013, 844) veröffentlichte Taxonomieversion 5.2 soll für Wj., die nach dem 31.12.2013 beginnen, anwendbar sein, wobei die FinVerw. es nicht beanstanden möchte, wenn die Taxonomie für das Wj. 2013 oder 2013/2014 verwendet wird, soweit für die Übermittlung bereits der Zugang eröffnet ist (§ 87a AO). Das soll voraussichtlich ab November 2013 der Fall sein.

V. Verhältnis des § 5b zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zum Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1

11

§ 5b und § 5 Abs. 1 Satz 1 stehen nebeneinander, weil die Normen grundverschiedene Regelungsbereiche betreffen. In Ausnahmekonstellationen ist vorstellbar, dass sich aus § 5 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 5b eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit ergibt. Dies kann der Fall sein, wenn das durch die FinVerw. offengelegte oder aufgrund der Taxonomie offensichtliche abstrakt-generelle Verprobungsinteresse insoweit überwiegt, dass sich aus § 5b eine zusätzliche Gewinnermittlungsnotwendigkeit ableiten lässt.

Zum Teil wird in der Steuertaxonomie eine faktische umgekehrte (formale) Maßgeblichkeit gesehen (vgl. HERZIG, DB 2012, 1 [8]; KPMG, E-Bilanz, 2012, Rn. 1.10). In Fällen, in denen keine StBil. erstellt wird, müssen aus Sicht der FinVerw. bereits handelsrechtl. Gewinnermittlungsrechenwerke mit Überleitungsrechnung in der von der Taxonomie geforderten Gliederungstiefe oder handelsrechtl. Gewinnermittlungsrechenwerke gem. handelsrechtl. Ausweisvorschriften mit zumindest einer Überleitungsrechnung mit Aufteilung der Anpassungen von HBil. auf StBil. unter Berücksichtigung der Gliederungstiefe der Steuer-GuV gem. der Taxonomie erfolgen. Die zusätzliche Gewinnermittlungstätigkeit

des Stpfl. für die taxonomiekonforme Datenübermittlung folgt im Wesentlichen aus der stl. Erfolgsspaltung der Taxonomie. Organisatorisch kann dies entweder auf Kontierungsebene – und somit durch einen Eingriff in die Finanzbuchführungsprozesse – oder durch nachträgliche Aufschlüsselung von Kontensalden erfolgen. Einem möglichen Legitimationsdefizit versucht die FinVerw. mit Aufnahmepositionen im Mindestumfang Rechnung zu tragen, die für eine Übergangszeit den Detaillierungsgrad der Datenanforderung wahrrechtl. reduzieren.

12 2. Verhältnis zu § 4 Abs. 2

Sowohl nach der Verwaltungsauffassung als auch nach wohl hM in der Literatur führen Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen zu einer Übermittlungspflicht gem. § 5b (vgl. MARTIN in LADEMANN, § 5b Rn. 10; KPMG, E-Bilanz, 2010, Rn. 2.10; HEINSEN/ADRIAN, DStR 2010, 2591 [2592]). Zumindest wenn sich Bilanzberichtigungen oder Bilanzänderungen aus Folgeeffekten von Außenprüfungen ergeben, stellt sich die Frage, inwieweit Bilanzen gem. § 4 Abs. 2 für ein stl. Risikomanagement von Nutzen sind, denn durch die Berücksichtigung von Vorjahres- und Umkehreffekten im ersten offenen Jahr werden Kennzahlen und Zeitreihenwerte verfälscht. Es ist noch offen, inwieweit die FinVerw. solche Effekte in den automatischen Verprobungsmethoden des Risikofilters zu korrigieren vermag.

Umgekehrt steht zu erwarten, dass die FinVerw. künftig Prüferbilanzdaten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz dem Stpfl. zur Verfügung zu stellen wird. Eine Datenübermittlungspflicht für Änderungen aus Prüfungszeiträumen erübrigt sich ohnehin, weil ein Risikomanagement hier aufgrund der Intensivprüfung obsolet ist.

13 3. Verhältnis zu weiteren elektronischen Übermittlungspflichten

Die Datenübermittlungspflichten flankieren wie §§ 10 Abs. 2a, 41b Abs. 1 Satz 2, 45d Abs. 1 Satz 2, 89 Abs. 2 Satz 2, 60 Abs. 4 EStDV; § 8 ZIV; § 18a Abs. 1 und 2 UStG die Vorschriften zur elektronischen Übermittlung von Steuererklärungsdaten (§§ 25 Abs. 4, 41a Abs. 1 Satz 2, 45a Abs. 1 Satz 1, 50a, 181 Abs. 2a AO; § 14 GewStG; § 31 Abs. 1a KStG; § 6 Abs. 7 ZerlG; §§ 18 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 1, 18g UStG, § 48 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 UStDV; 7 Abs. 4 InvStG) und zielen darauf ab, eine Verprobung von Steuererklärungsdaten zu ermöglichen. Daher sind Abfragen identischer Daten in StErklärung und amtlichem E-Bilanz-Datensatz nicht zweckdienlich und nicht anzufordern, soweit sie nicht der eindeutigen Identifizierung des Übermittlungspflichtigen dienen.

14 4. Verhältnis zu Vorschriften der Abgabenordnung

Kein verfahrensrechtlicher Paradigmenwechsel: Einen Paradigmenwechsel hin zu einem Selbstveranlagungsverfahren oder einer Automatisierung und Vorverlagerung von Prüfungshandlungen, die bislang weitgehend der stl. Ap. vorbehalten waren, in ein soweit wie möglich automatisiertes Veranlagungsverfahren enthält § 5b nicht. Der Normkomplex zur E-Bilanz wurde nicht durch Anpassungen der Regelungen des von verfahrensrechtl. Regelungen der StFest-

setzung oder des Ermittlungsverfahrens flankiert, so dass vornehmlich eine Medienbruchbeseitigung erfolgte.

§§ 87a, 150 Abs. 7 AO: Siehe Anm. 31.

§ 90 AO: § 5b konstituiert uE eine Mitwirkungspflicht iSd. § 90 Abs. 1 AO (KUSSMAUL/WEILER, BBK 2010, Sonderdruck zu Nr. 21 2010, 17 [19]). Aufgrund einer möglichen Schätzungsbefugnis bei intensiver Pflichtverletzung (s. „§§ 147, 162 AO“) kennt das Gesetz bereits eine spezielle Herabsetzung der Amtsermittlungspflichten (zu den allgemeinen Folgen vgl. beispielsweise SEER in TIPKE/KRUSE, § 90 Rn. 14) der Behörde. Damit ist der Interessenabwägung Genüge getan.

§ 93 AO: In Abgrenzung zur abstrakt-generellen, nicht ermessengelenkten Datenerhebungsvorschrift des § 5b ist § 93 AO konkret-individuell ausgestaltet, weil ein Entschließungs- und Auswahlermessens eröffnet ist. Die Pflichten nach § 5b und § 93 AO haben daher keine Berührungspunkte.

§§ 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 GuV 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; TRZASKALIK in HHSp., § 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 Erklärungspflicht 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 iSd. 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 GuV 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 (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5b Rn. 40; BONGAERTS in DELOITTE, E-Bilanz, 2012, Rn. 29 f.).

§§ 149 bis 153 AO: Entsprechen die eingereichten Rechenwerke in inhaltlicher Hinsicht nicht den geltenden Vorschriften hinsichtlich Ansatz, Bewertung und Ausweis, war dies selbst vor Einführung der Vorschriften zur E-Bilanz grds. unerheblich für die Erfüllung der Steuererklärungspflichten. Fügt ein Stpfl. keine papiergebundene Gewinnermittlung der StEklärung bei, infizierte das nicht die

die Wirksamkeit und die hiervon unabhängig zu beurteilende Richtigkeit der StErklärung selbst (BFH v. 2.7.1986 – I R 70/83, BFH/NV 1987, 704). Dies gilt erst auch für die Übermittlungspflicht des § 5b, die nicht Teil der Steuererklärungsspflicht ist. §§ 149 Abs. 2, 151 bis 153 AO finden auf die Pflichten gem. § 5b keine Anwendung.

§ 150 Abs. 4 Satz 1 AO: Die Übermittlungsinhalte sind auch entgegen der wohl hM keine beizufügenden Unterlagen iSd. § 150 Abs. 4 Satz 1 AO (aA MARTIN in LADEMANN, § 5b Rn. 68; BONGAERTS in DELOITTE, E-Bilanz, 2012, Rn. 29 f.; wohl auch SEER in TIPKE/KRUSE, § 150 AO Rn. 21). Der Gesetzgeber hat den Wortlaut des § 60 Abs. 2 EStDV in § 5b Abs. 1 Sätze 2 und 3 in wesentlichen Teilen wortgleich übernommen, auf die Formulierung „beizufügende Unterlagen“ jedoch verzichtet. Das ist konsequent. Ein Datensatz ist weder eine Unterlage noch ist der E-Bilanz-Datensatz überhaupt zur gemeinsamen Übermittlung mit einem Steuererklärungsdatensatz bestimmt oder technisch geeignet. Ein Beifügen scheidet daher rein faktisch aus. § 5b steht somit selbständig neben den Steuererklärungspflichten.

VI. Verfahrensfragen zu § 5b

15 1. Schlechterfüllung

ERiC (Abk.: ElStEr Rich Client, vgl. Anm. 25) gewährleistet eine gewisse Mindestdatenqualität durch Prüfung von Gültigkeitsregeln. Dabei werden überwiegend formal Kriterien (Pflichtinhalte etc.) und sich aus dem Rechenwerk ergebende rechnerische Zusammenhänge geprüft (Summen von Einzelwerten entsprechen Summenangaben, Bilanzsumme Aktivseite entspricht Bilanzsumme Passivseite etc.). Eine Übermittlung inhaltlich fehlerhafter Rechenwerke ist möglich, soweit die Formalkriterien beachtet werden. Sind übermittelte Daten erkennbar inhaltlich unzutreffend, kann die FinVerw. den Stpfl. nach pflichtgemäßem Ermessen ggf. unter Fristsetzung zur Übermittlung geänderter Inhalte auffordern. Die Aufforderung ist ein sonstiger Verwaltungsakt (§ 118 Satz 1 AO). Gegen die Aufforderung sind Einspruch und AdV gegeben.

16 2. Frist zur Erfüllung der Übermittlungspflicht

Keine gesetzliche Datenübermittlungsfrist: § 5b EStG und § 60 Abs. 4 EStDV setzen keine gesetzliche Frist. § 149 Abs. 2 Satz 1 AO erfasst nur Steuererklärungspflichten und ist nicht anwendbar (für eine analoge Anwendung der Steuererklärungsfristen aber BONGAERTS in DELOITTE, E-Bilanz, 2012, Rn. 29; ebenso – allerdings nur für die ESt – die Vorauflage mit Stand Mai 2009, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Weder die Ermächtigungsgrundlage des § 51 Abs. 4 Nr. 1b bzw. 1c noch diejenige des gem. § 5b Abs. 1 Satz 4 entsprechend anzuwendende des § 150 Abs. 7 AO delegiert die Kompetenz für eine allgemeine Fristsetzung. Die Einführung einer abstrakt-generellen Frist durch die Verwaltung im Verordnungsweg scheidet daher aus. Die zuständige FinBeh. (§ 16 ff. AO) kann dem Gewinnermittlungssubjekt gem. § 108 AO nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) eine Abgabefrist setzen.

Ermessensgrenzen: Bei der Übermittlungspflicht für Inhalte handelsrechtl. Rechenwerke überschreitet eine Fristsetzung, die die gesetzlichen Aufstellungspflichten unterschreitet, die Ermessensgrenzen. Der handelsrechtl. Jahresabschluss ist grds. in der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen (§ 243 Abs. 3 HGB). Als *lex specialis* greift eine Reihe von Einzelregelungen (FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 243 HGB Rn. 91 ff.):

- Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommanditgesellschaften auf Aktien und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (§ 264a HGB ohne Unternehmen iSd. § 264b HGB und § 5 Abs. 6 PublG), wenn die Befreiung nach § 64 Abs. 3 HGB nicht eingreift: innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres (§ 264 Abs. 1 Satz 3 HGB);
- kleine Kapitalgesellschaften und kleine haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (§ 264a HGB ohne Unternehmen iSd. § 264b HGB und § 5 Abs. 6 PublG) iSd. § 267 Abs. 1 HGB, wenn die Befreiung nach § 264 Abs. 3 HGB für den Konzernabschluss nicht eingreift: innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB);
- Genossenschaften: innerhalb von fünf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres (§ 336 Abs. 1 Satz 2 GenG);
- Kreditinstitute: innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres (§ 26 Abs. 1 KWG);
- Versicherungsunternehmen: innerhalb von vier Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres (§ 341a Abs. 1 HGB);
- Rückversicherungsunternehmen iSd. § 341a Abs. 5 Satz 1 HGB mit kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr: innerhalb von zehn Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres (§ 341a Abs. 5 Satz 1 HGB);
- Unternehmen iSd. § 3 PublG ohne von den Publizitätspflichten befreite Unternehmen iSd. § 5 Abs. 6 PublG:
 - Grundsatz: innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres (§ 5 Abs. 1 PublG),
 - Kapitalmarktorientierte (§ 5 Abs. 2a PublG iVm. § 264d HGB) Personenhandelsgesellschaften oder Einzelunternehmen: innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres (§ 5 Abs. 2a PublG);
- allgemeiner Grundsatz für sämtliche Kaufleute: wohl innerhalb von maximal zwölf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres (BFH v. 6.12.1983 – VIII R 110/79, BStBl. II 1984, 227; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 243 HGB Rn. 93);
- Unternehmen in der Krise: unverzüglich, konkret innerhalb von zwei bis drei Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres (FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 243 HGB Rn. 95 mwN).

Nach Ablauf dieser Fristen ist eine Aufforderung im Regelfall ermessensgerecht. Nach Erklärungsingang darf die Aufstellung ebenfalls unterstellt werden, so dass eine Aufforderung zur Übermittlung bei ausbleibender Datenübermittlung nach § 5b Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 ermessensgerecht ist. Macht ein Gewinnermittlungssubjekt unter §§ 5 Abs. 1, 5a vom Wahlrecht des § 5b Abs. 1 Satz 3 Gebrauch, kann nichts anderes gelten.

Für Gewinnermittlungssubjekte, die zur originären stl. Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1 verpflichtet sind, lässt sich auf handelsrechtl. normierte Aufstellungsfristen nicht zurückgreifen. Die Steuererklärungsfristen sollten hier analog Anwen-

dung finden. Eine Anforderung vor Ablauf der Steuererklärungsfrist ist in diesen Fällen uE Ermessensüberschreitung.

Eine einmal gesetzte Frist kann durch die FinBeh. gem. § 109 Abs. 1 AO als von einer Behörde gesetzte Frist (auch nachträglich) verlängert werden. Hierzu bedarf es eines Antrags des Stpfl. Die Behörde entscheidet über den Antrag des Stpfl. nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO).

17 3. Zwangsmittel im Vollstreckungsverfahren

Die Pflichterfüllung kann mittels Zwangsmitteln durchgesetzt werden (§§ 328–336 AO). Ein Verzögerungsgeld gem. § 146 Abs. 2b AO scheidet aus, weil die Norm außerhalb einer Ap. nicht anzuwenden ist. Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen kommt nicht in Betracht, weil die Datenübermittlung nicht Bestandteil der Steuererklärungspflicht ist (GOSCH in KIRCHHOF XII. § 5b Rn. 8).

18 4. Rechtsschutz gegen die Verwaltungsauffassung

Soll von der Verwaltungsauffassung abgewichen werden, die in der jeweils anwendbaren Taxonomie zum Ausdruck kommt, so ist jedenfalls formal der Datenübermittlungspflicht zu entsprechen. Das kann beispielsweise durch Angaben von Leerwerten anstatt der angeforderten Daten geschehen. Zusätzlich ist die FinVerw. – zu Dokumentationszwecken vorzugsweise schriftlich – auf die Abweichungen von den Erfordernissen der Taxonomie hinzuweisen. Dies wird die FinVerw. voraussichtlich als Schlechterfüllung der Übermittlungspflicht werten und zur Nachbesserung per Verwaltungsakt auffordern, gegen den dann ein Rechtsbehelf erhoben werden kann.

19–20 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Datenfernübermittlungs- und Datenermittlungspflichten

I. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a (Abs. 1 Satz 1)

21 1. Tatsächlicher Gewinnermittlungsvorgang

Die Übermittlungspflicht ist streng anlassbezogen und knüpft nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut („Wird [...] ermittelt“) an einen tatsächlich durchgeführten Gewinnermittlungsvorgang für stl. Zwecke an. Das ist konsequent, bedenkt man das Leitbild, vorhandene Daten medienbruchfrei anzufordern. Kommt ein Gewinnermittlungssubjekt seiner Gewinnermittlungspflicht tatsächlich pflichtwidrig nicht nach, bleibt die Pflichtverwirklichung durch Zwangsgeld durchzusetzen oder anderweitig, beispielsweise durch Schätzung, aufzufangen. Auf eine Bilanzierungspflicht kommt es nicht an. Freiwillig Bilanzierende werden uE schon deshalb, jedenfalls aber auch aufgrund § 140 AO, § 5 Abs. 1 von § 5b Abs. 1 erfasst.

2. Gewinnermittlungsmodus

22

Eine tatsächlich durchgeführte Gewinnermittlung ist nur erfasst, wenn der Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a ermittelt wird. Andere stl. Gewinnermittlungsvorschriften erfasst § 5b nicht. Es lassen sich periodische und ereignisbezogene Gewinnermittlungen unterscheiden, die § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a folgen. Gewinnermittlungen, die § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a nicht folgen, sind abzugrenzen und führen nicht zu einer Übermittlungspflicht iSd. § 5b.

Periodische Gewinnermittlungsanlässe:

► *Originäre steuerliche Buchführungspflicht* (§ 4 Abs. 1 iVm. § 141 AO): Die Bedeutung der originär stl. Buchführungspflicht des § 4 Abs. 1 hat sich durch die Angleichung der Schwellen des § 241a HGB idF des BilMoG an § 141 AO deutlich verringert. Die Bemessungsgrößen weichen allerdings ab, so dass die Normen – vom Aufforderungserfordernis abgesehen – noch nicht kongruent sind (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO Rn. 1a, 14, 21). Es verbleibt folglich noch ein Anwendungsfeld für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1.

► *Derivative steuerliche Buchführungspflicht* (§ 5 iVm. 140 AO).

► *Steuerbilanzierung bei Tonnagebesteuerung* (§ 5a): Siehe § 5a Anm. 1 ff.

Ereignisbezogene Gewinnermittlungsanlässe:

► *Wechsel der Gewinnermittlungsart*: Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart als Bilanzierungsanlass (in den Formen Schlussbilanz Sätze 1-3 oder Eröffnungsbilanz Satz 5) löst § 5b aus (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 1); er kann beispielsweise folgende Gründe haben:

▷ *Aufforderung gem. § 141 AO und Übergang zur Bilanzierung*,

▷ *Übergang von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung*,

▷ *Beginn bzw. Ende der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a*,

▷ *Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe* erfordern auch bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 einen Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 (vgl. FG Ba.-Württ., Außensenate Stuttgart v. 1.2.2010 – 9-K-1449/09, EFG 2010, 857, rkr., NZB abgewiesen Az. BFH VIII B 42/10, BFH/NV 2011, 1345):

► *Liquidationseröffnungs- und -schlussbilanz gem. § 11 KStG*: Die Bilanzen zur Ermittlung des Anfangs- und Endvermögens folgen den Grundsätzen der § 4 Abs. 1 bzw. § 5 und lösen somit § 5b aus (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 1);

► *Bilanzen anlässlich eines Gesellschafterwechsels bei Personengesellschaften* (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 1).

Beispiele für Gewinnermittlungen, die nicht den § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a folgen:

► *Umwandlungsbilanzen*: Rechenwerke sind uE in Umwandlungsfällen nicht gem. § 5b zu übermitteln, weil sie regelmäßig nicht den Regelungen der §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 unterliegen (aA BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 1 und Umwandlungssteuererlass.)

► *Beginn bzw. Ende einer Steuerbefreiung für Körperschaften* (§ 13 Abs. 1 und 2 KStG): In diesen Fällen folgt uE keine Übermittlungspflicht, denn es kommt zum Teilwertansatz und zur Realisierung aller stillen Reserven in Abweichung von §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1.

II. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Übermittlung des Inhalts von Bilanz und GuV nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung

23 1. Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung

Übermittlungsgegenstand ist der Inhalt der Rechenwerke Bilanz und GuV. Der bestimmte Art. und die Anlehnung des Gesetzestextes an § 60 Abs. 1 EStDV aF weisen darauf hin, dass die Inhalte der handelsrechtl. Rechenwerke Bilanz und GuV zu übermitteln sind.

Nach dem ausdrücklichen Wortlaut und nach der Verwaltungsauffassung besteht keine Übermittlungspflicht für die gem. § 60 Abs. 3 EStDV beizufügenden Unterlagen, nämlich einen evtl. vorliegenden Anh. (die verpflichtenden Anhangangaben können sämtlich durch Angaben im Berichtsteil Bilanz ersetzt werden, BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 11, insbes. Anl. hierzu), einen Lagebericht, einen Prüfungsbericht oder des Verzeichnisses gem. § 5a Abs. 4. Soweit die FinVerw. den Zugang für die elektronische Einreichung dieser Bestandteile eröffnet, reicht eine im hinreichenden zeitlichen Zusammenhang mit der StErklärung erfolgende freiwillige Übermittlung dieser Bestandteile zur Erfüllung der Verpflichtung gem. § 60 Abs. 3 EStDV aus (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 25).

24 2. Übermittlungspflicht nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz

Verengung des Zugangs zur FinVerw.: Durch die Übermittlungspflicht wird der Zugang zur Verwaltung auf die elektronische Form beschränkt.

Datenbeschreibungssprache: Zum Zwecke der elektronischen Kommunikation hat die FinVerw. mit BMF v. 19.1.2010 (BStBl. I 2010, 47) die Datenbeschreibungssprache XBRL (eXtensible Business Reporting Language, eine auf Rechnungslegungsdaten spezialisierte Ausprägung der Datenbeschreibungssprache XML, eXtensible Markup Language) zum technischen Standard für die Datenübermittlung bestimmt.

Amtlich vorgeschrieben: In Überarbeitung der durch den Verein XBRL Deutschland eV entwickelten sog. HGB-Taxonomie 4.0 bzw. 4.1 (Datensatzbeschreibungen für handelsrechtl. Gewinnermittlungsdaten einschließlich Beschreibung von Rechen- und Darstellungsregeln bezogen auf diese Daten, online verfügbar unter www.xbrl.de) erstellten Taxonomien hat die FinVerw. zwischenzeitlich die Steuertaxonomien 5.0 (aktuelle Onlineveröffentlichung v. 14.9.2011, Bezugnahme in BMF v. 16.12.2010, BStBl. I 2010, 1500), 5.1 (aktuelle Onlineveröffentlichung v. 1.6.2012, Bezugnahme in BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855) und 5.2 (aktuelle Onlineveröffentlichung v. 30.4.2013, Bezugnahme in BMF v. 27.6.2013, BStBl. I 2013, 844) entwickelt (sämtliche Onlineveröffentlichungen verfügbar unter www.estuer.de).

Verhältnis der Begriffe „Datensatz“ und „Taxonomie“: Der Begriff der Taxonomie leitet sich aus dem Griechischen von den Begriffen *táxis* = Ordnung und *nomos* = Gesetz her. Eine Taxonomie ist im informationstechnischen Sinne mehr als ein Datensatz, weil eine Taxonomie zusätzlich zur Definition von Abbildungsregeln für Informationen durch Daten unter Angabe der Datentypen noch (rechnerische und diverse andere) Zusammenhänge zwischen den einzelnen Daten sowie komplexe Gültigkeitsregeln abbilden kann. Der amtlich vor-

geschriebene Datensatz ist uE die datenbeschreibende Teilmenge der Taxonomie.

3. Mindestumfang (§ 51 Abs. 4 Nr. 1b)

25

Der (gesetzliche) Mindestumfang ist die Teilmenge des amtlichen Datensatzes, die die FinVerw. rechtmäßig auf Basis der Ermächtigungsgrundlage des § 51 Abs. 4 Nr. 1b anfordert:

§ 51

Ermächtigungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch BeitRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

(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;

Hier ist der FinVerw. ein weiter Entscheidungsspielraum zuzugestehen, der wie oben geschildert seine Grenze findet.

Die FinVerw. hat die verpflichtend zu übermittelnden Daten mehrstufig definiert. Je nach Gewinnermittlungssubjekt sind unterschiedliche Taxonomien zu verwenden. Die sog. Kerntaxonomie stellt den Grundsatz für alle Gewinnermittlungssubjekte dar. Für bestimmte Branchen sind verpflichtend sog. Spezial- bzw. Ergänzungstaxonomien vorgesehen. Spezialtaxonomien gelten für Gewinnermittlungssubjekte, die ihren Gewinn nach der RechKredV ermitteln (sog. Bankentaxonomie) und für solche, die ihren Gewinn nach der RechVersV bzw. der RechPensV ermitteln (sog. Versicherungstaxonomie). Ergänzungstaxonomie sind durch Ergänzungen und Ersetzungen modifizierte Kerntaxonomien und gelten für folgende Gewinnermittlungssubjekte:

- ▶ *Land- und Forstwirtschaft*: Gewinnermittlung nach BMELV-Musterabschluss (Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz),
- ▶ *Krankenhäuser*: KHBV (Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern),
- ▶ *Pflegeeinrichtungen*: PBV (Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Pflegeeinrichtungen),
- ▶ *Verkehrsunternehmen*: JAbschluVUV (Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Verkehrsunternehmen),
- ▶ *Wohnungsunternehmen*: JAbschluWUV (Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen),
- ▶ *Kommunale Eigenbetriebe*: EBV (Eigenbetriebsverordnung).

In den verpflichtend zu verwendenden Taxonomien sind verpflichtend zu übermittelnde Berichtsbestandteile mit wiederum freiwilligen und verpflichtenden Angaben enthalten. Pflichtangaben (Pflichtfelder) werden als Mussfelder bezeichnet. Dazu werden zur Summenverprobung mit übermittelten Einzelwerten Aggregationen von Feldern verpflichtend angefordert (sog. Summenmussfelder). Damit diese Summenverprobungen rechnerisch möglich sind, müssen zT Daten angefordert werden, die zwar nicht Mussfelder sind, aber in die Summen-

verprobung einbezogen werden (sog. rechnerisch notwendige Daten, soweit vorhanden). Zudem sieht die Verwaltung Mussfelder vor, zu denen die einzelnen, im Mussfeldwert nur aggregierten angegebenen Kontensalden nebst Kontonummer und Kontobezeichnung aus der Buchführung aufgeschlüsselt werden sollen (sog. Mussfeld, Kontennachweis erwünscht).

Überblick über die verpflichtenden Berichtsbestandteile nach Auffassung der Finanzverwaltung: Die Inhalte der folgenden Berichtsbestandteile sollen verpflichtend zu übermitteln sein (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 11, insbes. Anlage hierzu):

- Grunddatenmodul,
- Bilanz,
- GuV,
- Ergebnisverwendung,
- Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften (und andere Mitunternehmenschaften),
- stl. Gewinnermittlung bei Einzelunternehmen, bei PersGes. und in besonderen Fällen (ua. bei Betrieben gewerblicher Art und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb),
- stl. Modifikationen (insbes. Umgliederung/Überleitungsrechnung),
- Detailinformationen zu Positionen (Kontensalden zu einer Position).

26–27 Einstweilen frei.

28 4. Übermittlung durch Datenfernübertragung

Datenfernübertragung ist die Übertragung von Daten „über Fernmeldewege (Leitungswege, Funkstrecken) zwischen Rechnern oder zwischen Rechnern und Datenstationen“ (GABLER, Wirtschaftslexikon, Stichwort Datenfernübertragung, wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/54855/datenfernuebertragung-v7.html).

Die FinVerw. stellt den Stpfl. ein Softwaremodul zur Verfügung, den sog. ElStEr Rich Client, abgekürzt ERiC, das die Daten auf dem System des Stpfl. entgegennimmt und einer von der FinVerw. vorgegebenen Gültigkeitsprüfung unterzieht. Noch auf dem System des Stpfl. wird bei Nichtbestehen der Gültigkeitsprüfung die Datenfernübertragung unterbunden. IT-technische Eingriffe in ERiC sind grds. nicht möglich bzw. vorgesehen, so dass bei bestimmungsgemäßer Verwendung von ERiC nur ein den Gültigkeitsregeln der Verwaltung entsprechender Datensatz überhaupt das System des Stpfl. verlassen kann. Bei Bestehen der Gültigkeitsprüfung nimmt ERiC eine Verschlüsselung vor und stellt eine Verbindung über das Internet mit den Systemen der FinVerw. her, um die Datenfernübertragung durchzuführen.

29 III. Steuerliche Überleitungsrechnung (Abs. 1 Satz 2)

Bei der Formulierung des Abs. 1 Satz 2 hat sich der Gesetzgeber an § 60 Abs. 2 EStDV aF angelehnt. Ergänzt wurden die Formulierungen „nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung“.

Bilanz: Die Übermittlungspflicht knüpft tatbestandlich daran an, dass die (Handels-)Bilanz(-daten) Ansätze oder Beträge enthält (enthalten), die den stl. Vorschriften nicht entsprechen. Das Gesetz stellt lediglich auf Bilanzinhalte ab. Die

fehlende Bezugnahme auf die GuV entspricht dem Vereinfachungszweck der Überleitungsrechnung im Vergleich zur Steuerbilanzaufstellung.

Steuerliche Vorschriften: Über den Begriff der stl. Vorschriften werden die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz definiert. Zu den stl. Vorschriften idS gehört nicht die Steuertaxonomie, denn sie hat keine Rechtsnormqualität. Anderenfalls führte die in der Taxonomie vorgesehene Gliederungstiefe, insbes. die Erfolgsspaltung, dazu, dass Gewinnauswirkungen der Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz vollständig in die taxonomiegeforderte Detailtiefe der Steuer-GuV-Gliederung zerlegt werden müssten. Damit ginge der Vereinfachungszweck der Überleitungsrechnung im Vergleich zur StBil. verloren (vgl. HERZIG/BRIESEMEISTER/SCHÄPERCLAUS, DB 2010, Beil. 5, 1 [5]; RICHTER/KRUCZYNSKI/KURZ, DB 2010, 1604 [1608]; KPMG, E-Bilanz, 2010, Rn. 1.9), die Überleitungsrechnung auf Bilanzpostenebene würde abgeschafft. Die FinVerw. verlangt dennoch die Überleitung auf allen Gliederungsebenen der Taxonomie in Bilanz und GuV (BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 25; BMF, FAQ zur E-Bilanz, http://www.eststeuer.de/download/FAQ_Version_2012-02.pdf, 14; vgl. KPMG, E-Bilanz, 2010, Rn. 1.10), wohl um einheitliche Verprobungsdaten zu erreichen.

Übermittlungspflicht der Überleitungsrechnung: Die Überleitungsrechnung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln.

IV. Wahlrecht zur Steuerbilanzierung (Abs. 1 Satz 3)

30

Auch die Formulierung des Abs. 1 Satz 3 ist an § 60 Abs. 2 EStDV aF angelehnt. Danach kann der Stpfl. anstelle der Übermittlungspflichten gem. Abs. 1 Sätze 1 und 2 auch eine den stl. Vorschriften entsprechende Bilanz nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermitteln. Die Übermittlung nach Abs. 1 Satz 3 ersetzt uE die Übermittlungspflichten gem. Abs. 1 Sätze 1 und 2 und tritt nicht daneben („auch“). Die FinVerw. geht zwecks Maximierung der Verprobungsmöglichkeiten bei Übermittlung einer StBil. von Übermittlung der StBil. und stl. GuV nach der Gliederungstiefe der Taxonomie aus (vgl. BMF, FAQ zur E-Bilanz, http://www.eststeuer.de/download/FAQ_Version_2012-02.pdf, 15). In der Literatur wird abw. davon zT vertreten, die Einreichung einer StBil. reiche aus (vgl. SCHIFFERS in KORN, § 5b Rn. 9), zT wird neben der StBil. die Einreichung einer handelsrechtl. GuV verlangt (vgl. HERZIG/BRIESEMEISTER/SCHÄPERCLAUS, DB 2010, Beil. 5, 1).

V. Verweisung auf § 150 Abs. 7 AO (Abs. 1 Satz 4)

31

Durch den Verweis auf § 150 Abs. 7 AO gilt die Erleichterung des ElStEr II-Verfahrens im Vergleich zum grundsätzlichen Erfordernis der qualifizierten elektronischen Signatur (§ 87a Abs. 3 AO) auch im Bereich des § 5b. Von der Herabsetzung der Anforderungen an die Authentizität der Daten wurde – insbes. durch § 6 Abs. 1 – der Steuerdatenübermittlungsverordnung (StDÜV) Gebrauch gemacht (vgl. ausführl. auch zu herabgesetzten Authentifizierungserfordernissen SEER in TIPKE/KRUSE, § 150 AO Rn. 35 ff. mwN). Künftig könnte auch der neue elektronische Personalausweis zur Authentifizierung genutzt werden (vgl. T. CARLÉ, KÖSDI 2009, 16342 [16344]).

32 VI. Elektronische Übermittlung der Eröffnungsbilanz (Abs. 1 Satz 5)

In Anlehnung an § 60 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 EStDV aF muss auch der Inhalt der Eröffnungsbilanz übermittelt werden.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Härtefallklausel

I. Verzicht auf elektronische Übermittlung zur Vermeidung unbilliger Härten (Abs. 2 Satz 1)

33 1. Antrag

Die Härtefallklausel stellt einen Dispens von der Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung per Datenfernübertragung vor.

Die Nutzung der Härtefallklausel ist antragsgebunden (GOSCH in KIRCHHOF XII. § 5b Rn. 9 hält einen Verzicht von Amts wegen ohne Antrag für möglich). Der Antrag ist frist- und formlos, auch konkludent, zB durch Abgabe eines Rechenwerks auf Papier (vgl. BMF, FAQ zur E-Bilanz, http://www.eststeuer.de/download/FAQ_Version_2012-02.pdf, 11 f.; RICHTER/KRUCZYNSKI in LBP, § 5b Rn. 14), möglich (vgl. GOSCH in KIRCHHOF XII. § 5b Rn. 9).

34 2. Vermeidung unbilliger Härten

Weitere Voraussetzung für den Dispens von der Übermittlungspflicht ist das Vorliegen einer unbilligen Härte. Diese kann vorliegen, wenn die Erfüllung der Übermittlungspflicht im Einzelfall für den Stpfl. unzumutbar ist (WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5b Rn. 5; BReg., BTDrucks. 16/10, 188, 24; BMF v. 19.1.2010, BStBl. I 2010, 47 – Tz. 3). Es ist eine Güterabwägung zwischen dem öffentlichen Interesse am Erhalt dem stl. Risikomanagement zuzuführender Daten und der damit verbundenen Belastung des einzelnen Stpfl. vorzunehmen. Zur Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs der unbilligen Härte sind gem. Abs. 2 Satz 2 die Regelbeispiele des § 150 Abs. 8 Satz 2 AO entsprechend anzuwenden (vgl. GOSCH in KIRCHHOF XII. § 5b Rn. 9). Danach liegt eine unbillige Härte insbes. bei wirtschaftlicher oder persönlicher Unzumutbarkeit vor (vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 150 AO Rn. 43). Wirtschaftliche Unzumutbarkeit dürfte vorliegen, wenn es aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse dem Stpfl. nicht abverlangt werden kann, die technischen Voraussetzungen für die Erfüllung der Übermittlungspflicht zu schaffen oder sich eines Dienstleisters (zB Steuerberater) zu bedienen, der die Verpflichtung für ihn erfüllt. Das kann bei der beabsichtigten oder bereits erfolgten Aufgabe des Betriebs, bei Totalverlust betrieblicher Daten oder der Systemumgebung zB durch Elementarschäden, etc. oder bei Gewinnermittlungssubjekten in der Krise der Fall sein (RICHTER/KRUCZYNSKI in LBP, § 5b Rn. 14; SEER in TIPKE/KRUSE, § 150 AO Rn. 43). Persönlich unbillig ist die Übermittlungspflicht, wenn es dem Stpfl. aufgrund seiner persönlichen Fähigkeiten, zB aufgrund seines Alters oder eingeschränkter körperlicher Fähig-

keiten, nicht zumutbar ist, mit dem Computer umzugehen (vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 150 AO Rn. 43). Im Fall persönlicher Unbilligkeit muss sich ein Stpfl. nicht auf die Pflichterfüllung durch einen Dienstleister verweisen lassen, denn die Regelbeispiele des § 150 Abs. 8 Satz 2 AO sind alternativ, nicht kumulativ.

II. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Verzicht auf Übermittlungspflicht

35

Die Befreiung bezieht sich nach dem Gesetzeswortlaut grds. auf die gesamte Verpflichtung gem. Abs. 1. Wird die unbillige Härte durch im Einzelfall besonders aufwendig zu ermittelnde Elemente des Mindestumfangs ohne Auffangpositionen in der Taxonomie verursacht, kann auch ein Teildispens erfolgen (RICHTER/KRUCZYNSKI in LBP, § 5b Rn. 14, nennen als Beispiel die Sonder- und Ergänzungsbilanzen von PersGes., die regelmäßig nicht in elektronischer Form vorliegen, weil sie in der Praxis nicht gebucht werden. Hier besteht aktuell eine Übergangsregelung mit der Möglichkeit einer Übermittlung dieser Rechenwerke als Freitext).

Nach Erteilung des Dispenses bleibt greift § 60 Abs. 1 und 2 EStDV, wonach die dort genannten Rechenwerke in Papierform abzugeben sind. Die Gliederungstiefe entspricht der gesetzlichen, ggf. über die Maßgeblichkeit vermittelte, Gliederungstiefe und wird von den Vorgaben der Taxonomie nicht beeinflusst (RICHTER/KRUCZYNSKI in LBP, § 5b Rn. 16).

III. Ermessen und Verweis auf Dispenspflicht des § 150 Abs. 8 AO (Satz 2)

36

Über den Antrag hat die FinVerw. nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) zu entscheiden. Abs. 1 stellt einen Fall der Verengung des Zugangs zur Verwaltung auf den elektronischen Kommunikationsweg dar (vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 150 AO Rn. 43 f.). Der Gesetzgeber sieht die Anwendung der gesetzlichen Ermessensreduzierung des § 150 Abs. 8 AO, die für elektronische Steuererklärungspflichten ins Abgabenrecht eingeführt wurde, ausdrückl. auch für die Übermittlungspflicht des Abs. 1 vor. Liegen die Voraussetzungen der Härtefallklausel vor, ist auf die Übermittlungspflicht zu verzichten, das Verwaltungsermessen reduziert sich auf Null.

Die FinVerw. kann konkludent oder durch schriftlichen oder mündlichen sonstigen Verwaltungsakt über den Antrag entscheiden (GOSCH in KIRCHHOF XII, § 5b Rn. 10). Die konkludente Entscheidung soll nach der Verwaltungsauffassung nur für den jeweiligen VZ gelten (BMF v. 21.11.2011, BStBl. I 2011, 855 – Tz. 4). Die ausdrückliche, nicht befristete Entscheidung, gilt bis zu ihrem Widerruf (GOSCH in KIRCHHOF XII, § 5b Rn. 10). Die Entscheidung kann mit Auflagen verbunden werden.

§ 5b