

§ 5b

Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346) geändert
durch VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694)

- (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. ⁴Im 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		
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 5b			
1. Rechtsentwicklung	2	2. Persönlicher Geltungsbereich	10
2. Zeitlicher Geltungsbereich . .	3	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 .	4	2. Verhältnis zu § 4 Abs. 2	12
2. Motivation der Finanzverwaltung	5	3. Verhältnis zu weiteren elektronischen Übermittlungspflichten	13
3. Folgerungen für die Normauslegung	6	4. Verhältnis zu Vorschriften der Abgabenordnung	14
4. Verfassungsrechtliche Bedenken	7	VI. Verfahrensfragen zu § 5b	
5. Systematische Verortung der Steuertaxonomie in der Normenhierarchie	8	1. Schlechterfüllung	15
IV. Geltungsbereich des § 5b		2. Frist zur Erfüllung der Übermittlungspflicht	16
1. Sachlicher Geltungsbereich . .	9	3. Zwangsmittel im Vollstreckungsverfahren	17
		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 nach § 51 Abs. 4 Nr. 1b	25
II. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Übermittlung des Inhalts von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung 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.

V. Elektronische Übermittlung der Eröffnungsbilanz (Abs. 1 Satz 4)	32
---	-----------

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Härtefallklausel

Anm.

Anm.

I. Verzicht auf elektronische Übermittlung zur Vermeidung unbilliger Härten (Abs. 2 Satz 1)		II. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Verzicht auf Übermittlungspflicht	35
1. Antrag	33	III. Ermessen und Verweis auf Dispenspflicht des § 150 Abs. 8 AO (Abs. 2 Satz 2)	36
2. Vermeidung unbilliger Härten	34		

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; HAUNHORST, Risikomanagement in der Finanzverwaltung – ein Fall für die Finanzgerichte?, DStR 2010, 2105; HERZIG/BRIESEMEISTER/SCHÄPERCLAUS, E-Bilanz und Steuer-Taxonomie, DB 2010, Beilage 5, 1; KUBMAUL/WEILER, Die E-Bilanz aus Sicht der Wissenschaft, BBK 2010, Sonderdruck zu Nr. 21, 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!, BBK 2011, Beilage zu Heft 23, 4; RUST/HÜLSHOFF/KOLBE, E-Bilanz: Anforderungen der Finanzverwaltung an den Datensatz nach § 5b EStG, BB 2011, 747; 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, BBK 2012, Beilage zu Heft 17, 1; HEINSEN/ADRIAN/Franz, Unternehmensindividuelle Bestandsaufnahme zur E-Bilanz, DStR 2012, 1765; HERZIG, Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des steuerlichen Gewinns, DB 2012, 1; KARLA, Zur Rechtsgrundlage der E-Bilanz – Schlusspunkt der Diskussion oder neue Zweifelsfragen?, Ubg 2012, 753; EBNER/STOLZ/MÖNNING/BACHEM, E-Bilanz, München 2013; HERRFURTH/ZWIRNER, Die E-Bilanz jetzt umsetzen, StuB 2013, Beilage zu Heft 7; HERZIG/SCHÄPERCLAUS, Einheitstaxonomie für E-Bilanz und Offenlegung, DB 2013, 1; KERSENBRÖCK/KIRCH, E-Bilanz: Zu komplex für Personengesellschaften?, Stbg 2013, 385; HAPPE, Elektronische Übermittlung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen von steuerbegünstigten Körperschaften, SteuK 2014, 52; KPMG, E-Bilanz, Köln, 2. Aufl. 2014; KRUCZYNSKI, Die E-Bilanz bei gemeinnützigen Körperschaften, Diss., Berlin 2014; SCHÄPERCLAUS/HÜLSHOFF, E-Bilanz für Mitunternehmensbilanzen: Übermittlung von Sonder- und Ergänzungsbilanzen, DB 2014, 2601; SIMITIS, Bundesdatenschutzgesetz, Baden-Baden, 8. Aufl. 2014; BECKMANN, E-Government im Besteuerungsverfahren am Beispiel der E-Bilanz, Diss., Frankfurt am Main 2016; BONGAERTS/NEUBECK, E-Bilanz, Bonn, 5. Aufl. 2016; BRUSCHKE, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Änderungen im Verfahrensrecht, SteuK 2016, 355; RIEPOLT, Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG bei der E-Bilanz, StuB 2016, 62;

SEER, Reformentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DSStZ 2016, 605; BRINK/WOLFF, Beck'scher Online-Kommentar zum Datenschutzrecht; LEY, E-Bilanz in Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München (Loseblatt).

Verwaltungsanweisungen und -veröffentlichungen: BMF v. 19.1.2010 – IV C 6 - S 2133 - b/0, BStBl. I 2010, 47; BMF-Entwurf v. 31.8.2010, verfügbar auf www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/003_Entwurf_BMF-Schreiben.pdf; BMF v. 16.12.2010 – IV C 6 - S 2133 - b/10/10001, BStBl. I 2010, 1500; BMF-Entwurf v. 1.7.2011, verfügbar auf www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/044_a.pdf; BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, in Verbindung mit verschiedenen elektronischen Veröffentlichungen, abrufbar unter www.eststeuer.de; BMF v. 5.6.2012 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10016, BStBl. I 2012, 598; BMF v. 5.9.2012, Broschüre „E-Bilanz – Elektronik statt Papier“, verfügbar auf www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2012-09-05-E-Bilanz-2012.pdf; BMF v. 27.6.2013 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10016:003, BStBl. I 2013, 844, verfügbar auf www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2013-06-27-taxonomie-5.2.pdf iVm. verschiedenen elektronischen Veröffentlichungen, abrufbar unter www.eststeuer.de; BMF v. 19.12.2013 – IV C 6 - S 2133-b/11/10009 :004, DSStR 2014, 100; BMF v. 13.6.2014 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10016:004, BStBl. I 2014, 886, in Verbindung mit verschiedenen elektronischen Veröffentlichungen, abrufbar unter www.eststeuer.de; OFD NRW v. 18.12.2014 – S 2133b – 2014/0009 – St 145, DB 2015, 99; BMF v. 25.6.2015 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10016:006, BStBl. I 2015, 541, in Verbindung mit verschiedenen elektronischen Veröffentlichungen, abrufbar unter www.eststeuer.de; BMF v. 24.5.2016 – IV C 6 - S 2133-b/16/10001 :001, BStBl. I 2016, 500, in Verbindung mit verschiedenen elektronischen Veröffentlichungen, abrufbar unter www.eststeuer.de; OFD Frankfurt v. 12.4.2016 – S 1456 A - 001 - St 33, DSStR 2016, 1163; BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl. I, 1493, 24.

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 StErklärungsdaten nebst Verprobungsdaten in gut strukturierter Form zur Verfügung stellen müssen.

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 5b

2 1. Rechtsentwicklung

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 GE-Daten an die FinVerw. Die Regelung ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 beginnen (§ 52 Abs. 15a)

Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung v. 20.12.2010 – AnwZpV (BGBl. I 2010, 2135): Der zeitliche Anwendungsbereich wird auf Wj., die nach dem 31.12.2011 beginnen, hinausgeschoben.

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016 – VerfModG (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): Mit dem Gesetz wurde die Steuerdatenübermittlungsverordnung, die auf der Ermächtigungsgrundlage des § 150 Abs. 7 AO beruhte, in die §§ 72a Abs. 1–3, 87a Abs. 6 AO sowie 87b–87d AO übernommen. Der Verweis auf § 150 Abs. 7 AO in § 5b Abs. 1 Satz 4 wurde deshalb mW v. 1.1.2017 gestrichen.

2. Zeitlicher Geltungsbereich

3

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 BRat 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 (IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855) hat das BMF verschiedene zeitlich begrenzte Nichtbeanstandungsregelungen vorgesehen:

► *Allgemeine Nichtbeanstandungsregelung für das Erstjahr:* Für das erste Wj., das nach dem 31.12.2011 beginnt, wird es von der FinVerw. nicht beanstandet, wenn Bilanz und GuV noch nicht gem. § 5b übermittelt wird (BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, 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 Mitunternehmer-schaften für Übergangszeit auf Gesellschaftergruppenebene* (BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 20f): 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 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, 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 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, 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 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 4): Für ausländ. Stpfl. im sachlichen Anwendungsbereich, die mindestens eine inländ. BS haben (die FinVerw. will ausdrücklich 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 BS-Ebene. Eine Aggregation der Daten mehrerer Inlands-BS zu einem Datensatz ist uE zulässig.
- ▷ *Auslandsbetriebsstätten* (BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 3): Für Stpfl. mit Auslands-BS 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 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 7)] auf die Ergebnisse der ausländischen Betriebsstätte entfallen“ (BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 7). Damit soll wohl beispielsweise für die Konstellation eines Stammhauses mit Auslands-BS ein Datensatz lediglich mit Stammhausdaten zu übermitteln sein, um eine für die Taxonomie erforderliche detaillierte Datenaufschlüsselung, die ansonsten für die Auslands-BS nicht erforderlich wäre, nicht jetzt schon einzufordern.
- ▷ *Unbeschränkt steuerpflichtige, nur teilweise von der Körperschaftsteuer oder Gewerbesteuer befreite Körperschaften* (BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, 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 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, 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 Gliederungstiefe der Taxonomie) nicht beanstandet (zur Behandlung nach der Übergangszeit vgl. BMF v. 19.12.2013 – IV C 6 - S 2133-b/11/10009 :004, DStR 2014, 100; HAPPE, *SteuK* 2014, 52; eingehend KRUCZYNSKI, *Die E-Bilanz bei gemeinnützigen Körperschaften*, 2014, 107 ff.).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 5b

1. Motive des Gesetzgebers und rechtspolitische Begründung

4

Aus den Gesetzesmaterialien zum Steuerbürokratieabbaugesetz 2008 ergibt sich, dass der verwaltungsseitige Bürokratieabbau bei gleichzeitig möglichst geringer Indienstnahme des privaten Sektors Intention des historischen Gesetzgebers war. Ihm ging es vor allem um die Beschleunigung der Bearbeitungszeiten von Steuerveranlagungen. Zu diesem Zweck sollten 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 Büroriekostenschätzung 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 rund 1 350 000 Betroffenen in Summe die Kosten um den Faktor zehn geringer ein als die Umsetzungskosten auf Seiten der FinVerw. allein. Es war zudem ausdrücklich Intention des historischen Gesetzgebers, die ohnehin vorhandenen Datenbestände im privaten Sektor für Verwaltungsaufgaben nutzbar zu machen (BTDrucks. 547/08, 14).

Die Gesetzesbegründung enthält am Rande den Hinweis, dass mit der Datenerhebung der Einstieg in einen erweiterten automatischen Datenabgleich und ein stl. Risikomanagement geschaffen werden soll (vgl. BTDrucks. 16/10940, 3). Dieses zweite Ziel war 2008 uE noch vergleichsweise unkonturiert. Die Gewichtung dieser beiden Ziele liegt bei historischer Betrachtung 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 GE- oder kostenintensive Datentransformationspflichten entstehen.

Mit dem VerfModG v. 18.7.2016 ist § 88 AO um einen Abs. 5 erweitert worden, der eine Regelung zum stl. Risikomanagement enthält. Sie beinhaltet auch ein Veröffentlichungsverbot, das die FinVerw. sehr eng auslegen sollte (dazu SEER, DStZ 2016, 605 [608]). Zudem kann die Übermittlung von Kontrollmaterial von Dritten angefordert werden (§ 93c AO). Ein länderübergreifender Datenaustausch wird durch § 88b AO eröffnet (vgl. BRUSCHKE, SteuK 2016, 355), der auch E-Bilanzdaten und Auswertungen erfassen dürfte. Damit ist die Verbindung von E-Bilanzdaten mit dem Stpfl. nicht bekannten Daten aus anderen Quellen, die Verwertung für Steuerverfahren anderer, die geheime Auswertung und das Anknüpfen von Maßnahmen grds. eröffnet. Ein Auskunftsanspruch des Stpfl. fehlt (vgl. SEER, DStZ 2016, 605 [611]).

2. Motivation der Finanzverwaltung

5

Als Konsequenz der verfassungsrangigen Verwaltungsziele eines vollständigen, gleich- und gesetzmäßigen Vollzugs der Steuergesetze (SEER in TIPKE/KRUSE, § 85 AO Rn. 3 f. [1/2017]), ist die FinVerw. als Verifikationsverwaltung motiviert, ihre Verprobungsmöglichkeiten zu maximieren. Sie befindet sich derzeit noch in einem Lernprozess, welche Auswertungen aufgrund der erhobenen Daten möglich sind, zB Kennzahlenbildung für die Auswahl bei der Anordnung von Außenprüfungen und die Plausibilitätsprüfung von StErklärungen (vgl.

RICHTER/KRUCZYNSKI/KURZ, DB 2010, 1604; HERZIG/SCHÄPERCLAUS, DB 2013, 1). Es ist zu erwarten, dass die FinVerw. hier in der mittleren Frist die technischen Möglichkeiten ausschöpfen wird. Dazu gehört ua. eine bessere Schätzung des Steueraufkommens und der Auswirkungen von Gesetzesänderungen (HAUNHORST, DStR 2010, 2105). Es ist uE sachlogisch, dass die FinVerw. die Datenanforderung tendenziell ausweiten möchte, denn es ist der Verwaltungsaufgabe geschuldet, das Verprobungsziel zu betonen.

6 3. Folgerungen für die Normauslegung

Die beiden stark unterschiedlichen Normzwecke des § 5b – „Elektronik statt Papier“ versus „verfassungsrechtlich zwingende Effektivierung des Risikomanagementsystems“ – bereiten Auslegungsschwierigkeiten, zumal sich der Norm keine Gewichtung entnehmen lässt. Dem vom historischen Gesetzgeber betonten Zweck folgend liegt uE das Hauptaugenmerk darauf, welche Daten beim Stpfl. im Einzelfall in hinreichend gut strukturierter, elektronischer Form stets 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 GE-Vorschriften und gerade nicht unter § 60 EStDV zu § 25 können weitergehende Datenanforderungen uE ganz ausnahmsweise dann von §§ 5b, 51 Abs. 4 Nr. 1b gedeckt sein, wenn die FinVerw. bereits abstrakt-generell offensichtlich ein überwiegendes Verprobungsinteresse am angeforderten Datum hat 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. 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. Nach hM ergibt sich aus § 5b auch nicht ausnahmsweise ein detaillierterer Ausweis (vgl. HEINSEN/ADRIAN, DStR 2010, 2591; MEURER, DB 2010, Beilage zu Heft 36, 63; BEGAN/MARTIN, DStR 2010, 1755; KPMG, E-Bilanz, 2. Aufl. 2014, Rn. 1.5; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5b Rn. 1 [9/2016]). Die hier vertretene Auffassung ist Mindermeinung.

7 4. Verfassungsrechtliche Bedenken

Gegen §§ 5b, 51 Abs. 4 Nr. 1b bestehen verfassungsrechtl. Bedenken. Die Vorschriften verstoßen gegen das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 GG für natürliche Personen iVm. Art. 1 Abs. 1 GG und für juristische Personen iVm. Art. 19 Abs. 3 GG), da sie den formalen Anforderungen des „datenschutzrechtlichen“ Vorbehalts des Gesetzes nicht genügen. Eingriffe (Datenerhebung, -verarbeitung, -weitergabe) – hier vornehmlich in die wirtschaftliche Sozialsphäre – der Stpfl. erfordern eine (verfassungsmäßige) formalgesetzliche Grundlage. (BRINK/WOLFF, NVwZ 2011, 134 [135]), in der der „Anlass, der Zweck und die Grenzen des Eingriffs [...] grundsätzlich bereicherspezifisch, präzise und normenklar festgelegt werden“.

StRSpr. des BVerfG, BVerfG v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83, BVerfGE 65, 1 [46]; BVerfG v. 14.7.1999 – 1 BvR 2226/94, BVerfGE 100, 313 [359 f.]; BVerfG v. 3.3.2004 – 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33 [53]; BVerfG v. 27.7.2005 – 1 BvR 668/04, BVerfGE 113, 348 [375]; BVerfG v. 12.4.2005 – 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, 29 [51]; BVerfG v. 2.3.2006, 2 BvR 2099/04, BVerfGE 115, 166 [191]; BVerfG v. 4.4.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320 [365]; BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, 2357/04,

603/05, BVerfGE 118, 168 [187]; BVerfG v. 28.10.2008 – 1 BvR 256/08, BVerfGE 122, 120; BVerfG v. 24.1.2012 – 1 BvR 1299/05, BVerfGE 130, 151; SEER in TIPKE/KRUSE, § 85 AO Rn. 40 [1/2017]; vgl. zur Notwendigkeit der §§ 139a, 139b AO als Rechtsgrundlage für die Datenerhebung der stl. Identifikationsnummer BFH v. 18.1.2012 – II R 49/10, BStBl. II 2012, 168 [178], Rn. 93).

Das „überwiegende Allgemeininteresse“ (BVerfGE v. 15.12.1983 – 1 BvR 209, 269, 362, 420, 440, 484/83, BVerfGE 65, 1 [43 f.]; BVerfGE v. 14.12.2000 – 2 BvR 1741/99, 276, 2061/00, BVerfGE 103, 21 [33]) muss in „spezifische[n], genau nachvollziehbare[n] sowie exakt eingrenzbar[e] Informationserwartungen“ (SIMTIS in SIMTIS, 8. Aufl. 2014, § 1 BDSG Rn. 88) zum Ausdruck kommen. Untergesetzliche Normen – wie die Steuertaxonomie (s. Anm. 7) – reichen dazu nicht aus (vgl. SIMTIS in SIMTIS, 8. Aufl. 2014, BDSG § 1 Rn. 98; BRINK in BRINK/WOLFF, Beck'scher Online-Kommentar zum Datenschutzrecht, Rn. 95). Dabei muss der Eingriffszweck hinreichend bestimmt sein. Verschiedene, tendenziell unvereinbare Zwecke – wie bei § 5b, 51 Abs. 4 Nr. 1b, s. Anm. 5 – sind regelmäßig problematisch (BVerfG v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83, BVerfGE 65, 1 [46]; BRINK in BRINK/WOLFF, Beck'scher Online-Kommentar zum Datenschutzrecht, Rn. 104). Bereits die Datenerhebung nach § 5b, 51 Abs. 4 Nr. 1b genügt diesen Anforderungen nicht, weil sich aus der Norm keine hinreichend klaren Grenzen des Eingriffs entnehmen lassen. Die Norm setzt der Ausweitung des Mindestumfangs keine normenklaren Grenzen. Die konkurrierenden Zwecke erlauben keine am Normzweck orientierte Eingrenzung, zumal sich ihre Gewichtung im Zeitablauf ändert (s. Anm. 3). Dem vom BVerfG für notwendig erachteten erhöhten formalen Schutzniveau unter Verhältnissen einer Massendatenverarbeitung werden §§ 5b, 51 Abs. 4 Nr. 1b nicht gerecht. Das gilt erst recht für Eingriffe in Form der Datenverarbeitung und der Verbindung mit Daten, die von Dritten erhoben und für Steuerverfahren des Stpfl. ausgewertet werden. Über die angewandten Methoden der Verarbeitung – nicht zu verwechseln mit den Parametern des Risikofilters – informiert die FinVerw. jedenfalls bislang nicht. Der Eingriff wird für den Stpfl. zunehmend unvorhersehbar. Eine gesetzgeberische Grenzsetzung bei der Datenverarbeitung, insbes. zur Abgrenzung von einer unerlaubten Rasterfahndung (vgl. zB BFH v. 25.7.2000 – VII B 28/99, BStBl. II 2000, 643) ist unterblieben. Schließlich muss der Gesetzgeber bei solch extensiver Datenhaltung von Verfassung wegen prozedurale Absicherungsmaßnahmen – physisch verteilte Datenhaltung, Zugriffsbeschränkungen, maximale Aufbewahrungszeit, Löschvorschriften usw. – treffen (vgl. stellv. BVerfG v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83, BVerfGE 65, 1), die bislang fehlen.

Mit einer den formalen Anforderungen genügenden Ausgestaltung der gesetzlichen Grundlage könnten Eingriffe im Umfang der beobachteten Datenerhebung (oder gar in größerem Umfang) aus verfassungsrechtl. Perspektive uE ohne Weiteres verhältnismäßig sein (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5b Rn. 1; GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5b Rn. 1; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5b Rn. 16–19 [11/2016]; BECKMANN, 2016, 173; aA wohl KARLA, Ubg 2012, 753). Auch einer Vielzahl klar methodisch umrissener Datenverarbeitungsschritte wäre bei entsprechender Ausgestaltung verhältnismäßig. Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 GG entweder iVm. Art. 1 Abs. 1 GG oder iVm. Art. 19 Abs. 3 GG) stünde dem im Bereich des StRechts bei entsprechender Ausgestaltung jedenfalls nicht entgegen.

8 5. Systematische Verortung der Steuertaxonomie in der Normenhierarchie

Die Ermächtigung des § 51 Abs. 4 Nr. 1b ist keine Verordnungsermächtigung (vgl. KIRCHHOF in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 51 Rn. 50; aA BRcg., BTDrucks. 16/10188, 26). Die Ausgestaltung des Mindestumfangs ist zudem wesentlich eingriffsintensiver als die parallel verortete und gleich ausgestaltete Ermächtigung der Verwaltung zur Formulargestaltung, die ebenfalls keine Verordnungsermächtigung ist. Auch deshalb wird vertreten, dass die Ermächtigungsgrundlage zur bindenden Festlegung des beobachteten Mindestumfangs nicht ausreicht (vgl. RÄDTKE, BBK 2011, Beilage zu Heft 23, 4; aA COSTA/TREYBAL, BBK 2012, Beilage zu Heft 17, 1 [3]; offen lassend KIRCHHOF in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 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. formalen Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG an eine wirksame Verordnungsermächtigung 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:

Die entscheidenden Inhalte werden im Internet 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 manipulationssicher zu erkennen. Die Veröffentlichung erfolgt in XBRL und setzt somit informationstechnische Kenntnisse des Lesers voraus. Daneben werden sog. Visualisierungen veröffentlicht, die für weniger informationstechnisch 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 nicht ohnehin geltendem Recht entspricht.

IV. Geltungsbereich des § 5b

1. Sachlicher Geltungsbereich

9

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

2. Persönlicher Geltungsbereich

10

§ 5b ist als Norm des EStG auch bei der GE 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. GE-Subjekt einer Steuerart sein, bei deren GE die die Normen des EStG anwendbar sind. Sie erfasst daher in persönlicher Hinsicht ua. auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von nur teilweise ertragstpfl. Körperschaften, BgA von jPöR und Mitunternehmenschaften, sowie ausländ. GE-Subjekte mit ihren vom inländ. StRecht erfassten GE (mit deren buchführungspflichtigen – oder freiwillig bilanzierenden – Inlands-BS, inländ. ständigen Vertretern oder betriebsstättenlosen Inlandseinkünften gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa und Nr. 6); vgl. GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5b Rn. 2.

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. 6 iVm. § 5b eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit ergibt. Dies kann der Fall sein, wenn das offensichtliche abstrakt-generelle Verprobungsinteresse insoweit überwiegt, dass sich aus § 5b eine zusätzliche verhältnismäßige Ausweisnotwendigkeit ableiten lässt.

Zum Teil wird in der Steuertaxonomie eine faktische umgekehrte (formale) Maßgeblichkeit gesehen (vgl. HERZIG, DB 2012, 1 [8]; KPMG, E-Bilanz, 2. Aufl. 2014, Rn. 1.10). In Fällen, in denen keine StBil. erstellt wird, müssen aus Sicht der FinVerw. bereits handelsrechtl. GE-Rechenwerke mit Überleitungsrechnung in der von der Taxonomie geforderten Gliederungstiefe oder handelsrechtl. GE-Rechenwerke 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 GE-Tätigkeit 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 Legitimitätsdefizit versucht die FinVerw. mit Auffangpositionen im Mindestumfang

Rechnung zu tragen, die für eine Übergangszeit den Detaillierungsgrad der Datenanforderung wahlrechtl. 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. 15, [10/2016]; KPMG, E-Bilanz, 2. Aufl. 2014, Rn. 2.10; HEINSEN/ADRIAN, DStR 2010, 2591 [2592]). Zumindest wenn sich Bilanzberichtigungen oder Bilanzänderungen aus Folgeeffekten von Ap. 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 bei der Anwendung der automatischen Verprobungsmethoden des Risikofilters zu korrigieren vermag.

Dem Vernehmen nach ist die FinVerw. bestrebt, künftig eine Rückübermittlung von E-Bilanzdaten nach Betriebsprüfung oder nach Änderung im Veranlagungsbezirk zu ermöglichen. Damit soll auch der umgekehrte Medienbruch beseitigt werden. Dies ist zu begrüßen.

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 StErklärungsdaten (§§ 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 StErklärungsdaten 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 verfahrensrechtl. Regelungen des StFestsetzungsverfahrens oder des Ermittlungsverfahrens flankiert. Vornehmlich erfolgte eine Medienbruchbeseitigung, kein verfahrensrechtlicher Paradigmenwechsel.

Verhältnis zu § 72a Abs. 1–3 und § 87a Abs. 6 AO sowie §§ 87b–87d AO: Die Inhalte der Steuerdatenübermittlungsverordnung wurden weitgehend identisch in die AO übernommen und gelten für die Übermittlungspflicht des § 5b nunmehr unmittelbar.

Verhältnis zu § 90 AO: § 5b konstituiert uE eine Mitwirkungspflicht iSd. § 90 Abs. 1 AO (KUBMAUL/WEILER, BBK 2010, Sonderdruck zu Nr. 21, 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 AO Rn. 14 81/2017) der Behörde. Damit ist der Interessenabwägung Genüge getan.

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

Verhältnis zu §§ 147, 162 AO: § 162 AO wurde 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, § 147 AO Rn. 36 [7/2015]). § 147 Abs. 6 AO ermöglicht den digitalen Zugriff auf gespeicherte Jahresabschlüsse. Die Diskussion, unter welchen Voraussetzungen bei einer sog. 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. zum Datenzugriffsrecht KLEIN/BROCKMEYER, 9. Aufl. 2006, § 147 AO Rn. 17; differenzierend DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 147 AO Rn. 3 [7/2015]; TRZASKALIK in HHSp., § 147 AO Rn. 41 ff. [3/2003]). Die Einführung von § 5b führt uE 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 StErklärung 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.

Verhältnis zu §§ 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 StErklärungspflichten. Füge ein Stpfl. keine papiergebundene GE der StErklärung 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 recht auch für die Übermittlungspflicht des § 5b, die nicht Teil der StErklärungspflicht ist. (§§ 149 Abs. 2, 151 bis 153 AO finden auf die Pflichten gem. § 5b keine Anwendung.

Verhältnis zu § 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 OFD Frankfurt v. 12.4.2016, DStR 2016, 1163; MARTIN in LADEMANN,

§ 5b Rn. 68 [3/2014]; BONGAERTS in DELOITTE, E-Bilanz, 2016, Rn. 32; wohl auch SEER in TIPKE/KRUSE, § 150 AO Rn. 21 [8/2013]). 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 StErklärungsdatensatz bestimmt oder technisch geeignet. Ein Beifügen scheidet daher rein faktisch aus. § 5b steht somit selbständig neben den StErklärungspflichten.

VI. Verfahrensfragen zu § 5b

15 1. Schlechterfüllung

ERiC (Abkürzung: 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 usw.). 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 StErklärungspflichten und ist nicht anwendbar (für eine analoge Anwendung der StErklärungsfristen aber BONGAERTS in DELOITTE, E-Bilanz, 2012, Rn. 29; ebenso – allerdings nur für die ESt – die Voraufgabe 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 GE-Subjekt 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., 10. Aufl. 2016, § 243 HGB Rn. 91 ff.):

- Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommanditgesellschaften auf Aktien und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesell-

- schaften (§ 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. 10. Aufl. 2016, § 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. 10. Aufl. 2016, § 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 GE-Subjekt unter §§ 5 Abs. 1, 5a vom Wahlrecht des § 5b Abs. 1 Satz 3 Gebrauch, kann nichts anderes gelten.

Für GE-Subjekte, die zur originären stl. Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1 verpflichtet sind, lässt sich auf handelsrechtl. normierte Aufstellungsfristen nicht zurückgreifen. Die StErklärungsfristen sollten hier analog Anwendung finden. Eine Anforderung vor Ablauf der StErklärungsfrist 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 StErklärungspflicht ist (BONGAERTS in DELOITTE, E-Bilanz, 2016, Rn. 32; GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5b Rn. 8; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5b Rn. 40 [9/2016]; MARTIN in LADEMANN, § 5b Rn. 68 [3/2014]).

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 GE-Vorgang für stl. Zwecke an. Das ist konsequent, bedenkt man das Leitbild, vorhandene Daten medienbruchfrei anzufordern. Kommt ein GE-Subjekt seiner GE-Pflicht 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.

22 **2. Gewinnermittlungsmodus**

Eine tatsächlich durchgeführte GE ist nur erfasst, wenn der Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a ermittelt wird. Andere stl. GE-Vorschriften erfasst § 5b nicht. Es lassen sich periodische und ereignisbezogene GE 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 [10/2015]). Es verbleibt folglich noch ein Anwendungsfeld für die GE 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 GE-Art als Bilanzierungsanlass löst – allerdings nur in den Formen Schlussbilanz Sätze 1–3 oder Eröffnungsbilanz Satz 5 – § 5b aus (BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 1; HERRFURTH/ZWIRNER, StuB 2013, Beilage zu Heft 7; GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5b, Rn. 2a; aA HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5b Rn. 27 [9/2016]; EBNER/STOLZ/MÖNNING/BACHEM, E-Bilanz, 2013, A 65); 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 GE gem. § 4 Abs. 3 einen Übergang zur GE nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 (vgl. FG Ba.-Württ. v. 1.2.2010 – 9 K 1449/09, EFG 2010, 857, rkr., NZB abgewiesen, Az. BFH VIII B 42/10);

► *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 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 1);

► *Bilanzen anlässlich eines Gesellschafterwechsels bei Personengesellschaften* (BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, 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 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, 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.

Sonder- und Ergänzungsbilanzen: Unter § 5b fallen auch Sonderbilanzen und Sonder-GuV sowie Ergänzungsbilanzen und Ergänzungs-GuV (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5b Rn. 27 [9/2016]; KERSSENBROCK/KIRCH, Stbg 2013, 385; EBNER/STOLZ/MÖNNING/BACHEM, E-Bilanz, 2013, D 444 ff. und D 500 ff.; teilw.

aA SCHÄPERCLAUS/HÜLSHOFF, DB 2014, 2601; SCHIFFERS in KORN, § 5b Rn. 2 [2/2017]) – allerdings nur, wenn der GE-Anlass, zu dem das Ergänzungs- und Sonderrechenwerk entwickelt wird, unter § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 fällt (dann erstreckt sich § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 auf das BV und das SonderBV von PersGes., BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 mwN).

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

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

Übermittlungsgegenstand ist „der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung“ (§ 5b Abs. 1 Satz 1). Der bestimmte Artikel 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 eventuell vorliegenden Anhang (die verpflichtenden Anhangangaben können sämtlich durch Angaben im Berichtsteil Bilanz ersetzt werden, BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 11, insbes. Anl. hierzu), einen Lagebericht, einen Prüfungsbericht oder ein Verzeichnis 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 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 25).

24 2. Übermittlungspflicht nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz

Verengung des Zugangs zur Finanzverwaltung: 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 (BMV v. 19.1.2010 – IV C 6 - S 2133 - b/0, 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 Fortentwicklung der durch den Verein XBRL Deutschland eV entwickelten sog. HGB-Taxonomie in der jeweils aktuellen Version (Datensatzbeschreibungen für handelsrechtl. GE-Daten einschließlich Beschreibung von Rechen- und Darstellungsregeln bezogen auf diese Daten, online verfügbar unter www.xbrl.de) hat die FinVerw. zwischenzeitlich folgende Steuertaxonomien (mit Visualisierung abrufbar unter www.eststeuer.de) veröffentlicht:

- Taxonomie 5.0 (aktuelle Onlineveröffentlichung v. 14.9.2011, Bezugnahme in BMF v. 16.12.2010 – IV C 6 - S 2133 - b/10/10001, BStBl. I 2010, 1500), an-

- wendbar erstmalig für Wj., die nach dem 31.12.2011 beginnen, und letztmalig für Wj., die vor dem 31.12.2013 enden;
- Taxonomie 5.1 (aktuelle Onlineveröffentlichung v. 1.6.2012, Bezugnahme in BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855), anwendbar erstmalig für Wj., die nach dem 31.12.2011 beginnen, und letztmalig für Wj., die vor dem 31.12.2014 enden, empfohlen für Wj. 2013 oder 2013/2014;
 - Taxonomie 5.2 (aktuelle Onlineveröffentlichung v. 30.4.2013, Bezugnahme in BMF v. 27.6.2013 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10016:003, BStBl. I 2013, 844), anwendbar erstmalig für Wj., die nach dem 31.12.2012 beginnen, und letztmalig für Wj., die vor dem 31.12.2015 enden, empfohlen für Wj. 2014 oder 2014/2015;
 - Taxonomie 5.3 (aktuelle Onlineveröffentlichung v. 2.4.2014, Bezugnahme in BMF v. 13.6.2014 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10016:004, BStBl. I 2014, 886), anwendbar erstmalig für Wj., die nach dem 31.12.2013 beginnen, und letztmalig für Wj., die vor dem 31.12.2016 enden, empfohlen für Wj. 2015 oder 2015/2016;
 - Taxonomie 5.4 (aktuelle Onlineveröffentlichung v. 3.4.2015, Bezugnahme in BMF v. 25.6.2015 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10016:006, BStBl. I 2015, 541), anwendbar erstmalig für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen, und letztmalig für Wj., die vor dem 31.12.2017 enden, empfohlen für Wj. 2016 oder 2016/2017 und
 - Taxonomie 6.0 (aktuelle Onlineveröffentlichung v. 1.4.2016, Bezugnahme in BMF v. 24.5.2016 – IV C 6-S 2133-b/16/10001:001, BStBl. I 2016, 500), anwendbar erstmalig für Wj., die nach dem 31.12.2015 beginnen, und letztmalig für Wj., die vor dem 31.12.2018 enden, empfohlen für Wj. 2017 oder 2017/2018.

Die Taxonomie 6.1 – anwendbar erstmalig für Wj., die nach dem 31.12.2015 beginnen, und letztmalig für Wj., die vor dem 31.12.2018 enden – steht im ersten Halbjahr 2017 zur Veröffentlichung an. Für einen Überblick über wesentliche Neuerungen im Vergleich zu Taxonomie 6.0 s. Anm. 26.

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 vorgeschriebene Datensatz ist uE die datenbeschreibende Teilmenge der Taxonomie.

3. Mindestumfang nach § 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 BeitrRLUmsG 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 GE-Subjekt sind unterschiedliche Taxonomien zu verwenden. Die sog. Kerntaxonomie stellt den Grundsatz für alle GE-Subjekte dar. Für bestimmte Branchen sind verpflichtend sog. Spezial- bzw. Ergänzungstaxonomien vorgesehen. Spezialtaxonomien gelten für GE-Subjekte, die ihren Gewinn nach der Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (RechKredV) ermitteln (sog. Bankentaxonomie) und für solche, die ihren Gewinn nach der Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen (RechVersV) bzw. der Verordnung über die Rechnungslegung von Pensionsfonds (RechPensV) ermitteln (sog. Versicherungstaxonomie). Ergänzungstaxonomie sind durch Ergänzungen und Ersetzungen modifizierte Kerntaxonomien und gelten für folgende GE-Subjekte:

- LuV: GE 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: JAbschlWUV (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 Summenverprobung 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).

„leer“-Wert im Mussfeld trotz vorhandener Sachverhalte – Voraussetzungen nach der Verwaltungsauffassung: Die Übermittlung eines Wertes – ggf. einer ausdrücklichen „leer“-Kennzeichnung (sog. Not In List, kurz: NIL-Wert)

wird technisch für jedes Mussfeld erzwungen. Stpfl. müssen nach der Verwaltungsauffassung grds. sämtliche Mussfelder befüllen. Die Angabe NIL ist nach der Verwaltungsauffassung grds. unzulässig, wenn sich inhaltlich Daten der Position zuordnen lassen. Dies stellt besondere Anforderungen an die Buchhaltung des GE-Subjekts, weil die Gliederungstiefe der Taxonomie bei der Erfassung der Daten eingerichtet und laufend nachvollzogen werden muss. Lässt sich ein Mussfeld nicht mit Werten – abweichend von NIL – befüllen, weil die Position in der individuellen Buchführung nicht geführt wird oder sich daraus nicht ableiten lässt, ist NIL ausnahmsweise zulässig (vgl. BMF v. 18.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 16). Aus der Buchführung ableitbar soll ein Wert grds. sein, wenn er sich aus den Buchführungsunterlagen iSd. § 140 AO ergibt. Dabei bezieht sich die Ableitbarkeit nach der Verwaltungsauffassung auf die Buchführung als Ganzes. Es werden also auch Auswertungen von Buchungsschlüsseln oÄ verlangt (OFD NRW v. 18.12.2014, DB 2015, 99).

Überblick über die verpflichtenden Berichtsbestandteile nach Auffassung der Finanzverwaltung: Die Inhalte der folgenden Berichtsbestandteile sollen verpflichtend zu übermitteln sein (BMF v. 28.9.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 11, insbes. Anlage hierzu):

- Grunddatenmodul,
- Bilanz,
- GuV,
- Ergebnisverwendung,
- Kapitalkontenentwicklung für Personenhandelsgesellschaften (und andere Mitunternehmerschaften),
- stl. GE bei Einzelunternehmen, bei PersGes. und in besonderen Fällen (ua. bei BgA gewerblich und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb); ab Taxonomie 6.0 umbenannt in Berichtsteil „Steuerliche Gewinnermittlung bei Feststellungsverfahren“; anzuwenden in Fällen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung bei PersGes. und bei gesonderten Feststellungen bei Einzelunternehmen iSd. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b AO,
- stl. Modifikationen (insbes. Umgliederung/Überleitungsrechnung),
- Detailinformationen zu Positionen (Kontensalden zu einer Position),
- Werteentwicklung der Posten des AV (Anlagespiegel); Mindestumfang nach Auffassung der FinVerw. für Wj., die nach dem 31.12.2016 beginnen.

Ausblick – Erfüllung der Übermittlungspflicht des § 7g durch die Steuer-taxonomie 6.1: Nach § 7g Abs. 1 Satz 2 in der am 1.1.2016 geltenden Fassung können Investitionsabzugsbeträge nur in Anspruch genommen werden, wenn (ua.) der Stpfl. die Summen der Abzugsbeträge und der nach § 7g Abs. 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt. Dies stellt grds. eine von § 5b unabhängige Übermittlungspflicht dar. Die Taxonomie 6.1 als amtlich vorgeschriebener Datensatz enthält Datenfelder für die Datenfernübertragung iSv. § 7g Stpfl, die den Gewinn nach §§ 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, können die Übermittlungspflicht grundsätzlich (nur) gleichzeitig mit der E-Bilanz-Übermittlung erfüllen (vgl. BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl. I, 1493, 24; zu Abbildungsschwierigkeiten mittels früherer Taxonomieversionen s. RIEPOLT, StuB 2016, 62). Ausgenommen hiervon sind Körperschaftsteuerpflichtige, bei denen die Übermittlungspflicht nicht über den E-

Bilanzdatensatz, sondern über die Körperschaftsteuererklärung zu erfüllen ist (BMF v. 20.3.2017 – IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl. I, 1493, 24).

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 (enthält), 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, Beilage 5, 1 [5]; RICHTER/KRUCZYNSKI/KURZ, DB 2010, 1604 [1608]; KPMG, E-Bilanz, 2. Aufl. 2014, 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 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 25; BMF, FAQ zur E-Bilanz, www.estuer.de/download/FAQ_Version_2012-02.pdf, 14; vgl. KPMG, E-Bilanz, 2. Aufl. 2014, 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, 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, [2/2017]), zT wird neben der StBil. die Einreichung einer handelsrechtl. GuV verlangt (vgl. HERZIG/BRIESEMEISTER/SCHÄPERCLAUS, DB 2010, Beilage 5, 1).

Einstweilen frei. 31

V. Elektronische Übermittlung der Eröffnungsbilanz (Abs. 1 Satz 4) 32

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)

1. Antrag 33

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

Die Nutzung der Härtefallklausel ist antragsgebunden (GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 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, www.eststeuer.de/download/FAQ_Version_2012-02.pdf, 11 f.; RICHTER/KRUCZYNSKI in LBP, § 5b Rn. 14 [2/2012]), möglich (vgl. Gosch in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 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, 36. Aufl. 2017, § 5b Rn. 5; BReg., BTDrucks. 16/10, 188, 24; BMF v. 19.1.2010 – IV C 6 - S 2133 - b/0, 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, 16. Aufl. 2017, § 5b Rn. 9). Danach liegt eine unbillige Härte insbes. bei wirtschaftlicher oder persönlicher Unzumutbarkeit vor (vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 150 AO Rn. 43 [8/2013]). 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 usw. oder bei GE-Subjekten in der Krise der Fall sein (RICHTER/KRUCZYNSKI in LBP, § 5b Rn. 14, [2/2012]; SEER in TIPKE/KRUSE, § 150 AO Rn. 43 [8/2013]). Persönlich unbillig ist die Übermittlungspflicht, wenn es dem Stpfl. aufgrund seiner persönlichen Fähigkeiten, zB aufgrund seines Alters oder eingeschränkter körperlicher Fähigkeiten, nicht zumutbar ist, mit dem Computer umzugehen (vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 150 AO Rn. 43 [8/2013]). 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.

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

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 [2/2012]), 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 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 [2/2012]).

III. Ermessen und Verweis auf Dispenspflicht des § 150 Abs. 8 AO (Abs. 2 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., [8/2013]). Der Gesetzgeber sieht die Anwendung der gesetzlichen Ermessensreduzierung des § 150 Abs. 8 AO, die für elektronische StErklärungspflichten ins Abgabenrecht eingeführt wurde, ausdrücklich auch für die Übermittlungspflicht nach 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, 16. Aufl. 2017, § 5b Rn. 10). Die konkludente Entscheidung soll nach der Verwaltungsauffassung nur für den jeweiligen VZ gelten (BMF v. 21.11.2011 – IV C 6 - S 2133 - b/11/10009, BStBl. I 2011, 855, Tz. 4). Die ausdrückliche, nicht befristete Entscheidung gilt bis zu ihrem Widerruf (GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5b Rn. 10). Die Entscheidung kann mit Auflagen verbunden werden.

§ 5b