

Wegweiser E-Bilanz

Wie Sie die Umsetzung der steuerlichen Anforderungen unkompliziert und erfolgreich meistern

In dieser Ausgabe lesen Sie:

■ Editorial	2	■ Notwendige Bestandsaufnahmen	8
■ Ziele des Gesetzgebers	2	■ Mapping-Analyse	8
■ Rechtsgrundlagen E-Bilanz	2	■ Erfassung und Fortschreibung der weiteren Datenfelder	10
■ Form und Inhalt der Datenübermittlung	3	■ Entscheidung über den Realisationsweg	10
■ Anwendungszeitpunkt und Härtefallregelung	4	■ Anpassung der Geschäftsprozesse sowie vor- und nachgelagerter Systeme	13
■ Steuerbilanz und steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung	5	■ Zusammenfassend Prozessablauf E-Bilanz	14
■ XBRL-Datensatzstruktur E-Bilanz	6	■ Spezielle Fragestellungen	15
■ Chancen der gesetzlichen Neuregelung	7		

EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die E-Bilanz kommt. Zwar verspätet, aber sie kommt. Und mit ihr viele Statements von Beratern, wie „dramatisch“ diese neue gesetzliche Verpflichtung in die Geschäftsprozesse des Unternehmens eingreift. Das halten wir für die Masse der steuerpflichtigen Unternehmen für übertrieben. Die ersten Implementierungsschritte in konkreten Fällen zeigen sehr deutlich, dass die Umsetzung der E-Bilanz regelmäßig keine starken Eingriffe in das Rechnungswesen mit sich bringt. Eine Vielzahl von Steuerpflichtigen hat ihr Rechnungswesen ohnehin an einen Berater ausgelagert. Oft handelt es sich dabei um den steuerlichen Berater, der die Thematik der steuerlichen Anforderungen der E-Bilanz für seine Mandanten unkompliziert umsetzen wird. Natürlich fallen auch in den einfachsten Fällen dabei gewisse Umstellungskosten an, die sich auf Basis der ersten Erfahrungen aber mehr als im Rahmen halten.

Ebenfalls zeichnet sich ein vertretbarer Einführungsaufwand bei Unternehmen mit normal komplexen IT-Strukturen ab. Auch bei Verwendung von ERP Systemen, mit vor- und nachgelagerten Schnittstellen zu der Finanzbuchhaltung, zeigt sich, dass die mit der E-Bilanz verbundene Führung eines parallelen steuerlichen Rechnungswesens neben dem handelsrechtlichen Rechnungswesen – gegebenenfalls in Kooperation mit dem Steuerberater – eine lösbare Aufgabe ist.

Aufwendiger wird die Einführung und Umsetzung der E-Bilanz allerdings für Unternehmen und Unternehmensgruppen mit komplexen Geschäftsprozessen, die in hochintegrierten ERP Systemen abgewickelt werden, für Unternehmensgruppen mit vielen Gesellschaften, für Unternehmen mit einer Vielzahl von Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz oder vielen Gesellschaftern im Fall von Personengesellschaften. Hier wird eine Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und Steuerberater, aufgrund der Eingriffe in die bestehende und komplexe IT-Landschaft unerlässlich sein.

Mit dieser Ausgabe von PKF Spezial wollen wir Ihnen neben einem Überblick über die rechtlichen Rahmenbedingungen auch die Ansätze für notwendige Schritte zur Einführung der E-Bilanz darstellen. Unser Lösungsvorschlag zur Umsetzung der E-Bilanz-Vorgaben basiert auf dem Grundsatz, die gesetzlichen Anforderungen zu bedienen, gleichzeitig aber unnötige Eingriffe in bestehende und funktionierende Systeme zu vermeiden. Abschließen werden wir noch auf einige spezielle Fragen eingehen, die aktuell diskutiert werden.

Ihr Team von PKF

1. Ziele des Gesetzgebers

Mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz ist im Rahmen des Bund-Länder-Vorhabens KONSENS (Koordinierte neue Softwareentwicklung der Steuerverwaltung) das Projekt E-Bilanz gestartet worden.

Erklärte Ziele sind:

- der nachhaltige Abbau bürokratischer Lasten,
- Verfahrenserleichterungen bei der Steuererhebung im Interesse von Bürgern, Unternehmen und Staat,
- die Realisierung von Effizienzpotentialen in Unternehmen und Finanzverwaltung und
- die Ablösung papierbasierter Verfahrensabläufe durch elektronische Kommunikation.

Ein wesentlicher Baustein ist dabei eben auch die Einführung der Verpflichtung bilanzierender Unternehmen, Jahresabschlüsse standardisiert elektronisch zu übermitteln.

2. Rechtsgrundlagen E-Bilanz

Bilanzierende Steuerpflichtige haben zukünftig den Inhalt ihrer Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie diverse ergänzende Daten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die Finanzverwaltung zu übermitteln (§ 5b EStG). Nach § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG ist das Bundesministerium für Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder ermächtigt, den Mindestumfang der zu übermittelnden Daten festzulegen. Dies erfolgte bisher durch ein BMF-Schreiben im Entwurf. Die notwendigen Verwaltungsanweisungen wurden in 2010 veröffentlicht:

- **BMF-Schreiben vom 19. Januar 2010:** § 5b EStG – Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen;

- **BMF-Schreiben vom 3. Februar 2010:** E-Bilanz: Informationen zur Einführung der elektronischen Übermittlung von Jahresabschlüssen durch das Steuerbürokratieabbaugesetz;
- **BMF-Schreiben vom 31. August 2010:** Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnung (ENTWURF) – Veröffentlichung der Taxonomie
- **BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2010:** E-Bilanz – Verschiebung des Anwendungszeitpunktes; Bekanntgabe der Taxonomie; Pilotierung.

Inzwischen veröffentlichte die Finanzverwaltung am 1. Juli 2011, als Reaktion auf zahlreiche Stellungnahmen von Unternehmen und Verbänden, eine überarbeitete Fassung des Entwurfs des BMF-Schreibens vom 31. August 2010.

Alle Verwaltungsanweisungen sowie Hinweise zu weiteren über das Internet verfügbaren Informationen stellen wir Ihnen auf unserer Homepage zur Verfügung (www.pkf-fasselt.de, dort unter „Themen im Fokus“ – E-Bilanz).

Durch das Steuerbürokratieabbaugesetz wurde die Rechtsgrundlage für die elektronische Übermittlung des Inhalts der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie einer gegebenenfalls notwendigen steuerlichen Überleitungsrechnung und eine einheitliche elektronische Form der Übermittlung von Steuererklärungen und weiteren steuererheblichen Unterlagen geschaffen. Übermittelt werden kann zum einen die Handelsbilanz bzw. handelsbilanzielle Gewinn- und Verlustrechnung nebst einer Überleitungsrechnung. Enthält die Handelsbilanz Ansätze oder Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, so sind diese Ansätze oder Beträge durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen und ebenfalls nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (sog. „Überleitungsrechnung“). Der Steuerpflichtige kann stattdessen auch eine unmittelbar den steuerlichen Vorschriften entsprechende Steuerbilanz und steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermitteln. Hierbei steht den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht offen.

Die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze sind natürlich zu beachten. Dies gilt insbesondere für die Grundsätze der Bilanzklarheit, Übersichtlichkeit und den Grundsatz der Bilanzstetigkeit nach Ansatz und Bewertung. Klarstellend ist festzuhalten, dass die E-Bilanz weder auf handelsrechtliche Bilanzierungsgrundsätze noch andere bilanz-

politische Entscheidungen wie die Ausübung steuerlicher Wahlrechte auf materieller Ebene Einfluss nimmt.

Diese neue gesetzliche Verpflichtung gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen (auf die sogenannte Nichtbeanstandungsregelung wird im weiteren Verlauf eingegangen).



3. Form und Inhalt der Datenübermittlung

Der Inhalt der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung ist in Form eines **XBRL-Datensatzes** auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdatenübermittlungsverordnung zu übermitteln. XBRL (eXtensible Business Reporting Language) ist ein international verbreiteter Standard für den elektronischen Datenaustausch von Unternehmensinformationen. XBRL ermöglicht es, Daten in standardisierter Form aufzubereiten und mehrfach – etwa neben der Veröffentlichung im elektronischen Bundesanzeiger zur Information von Geschäftspartnern, Kreditgebern, Aufsichtsbehörden und neuerdings auch Finanzbehörden – zu nutzen.

In Deutschland wird die XBRL-Taxonomie (Datensatzstrukturbeschreibung) für die Rechnungslegungsinformationen nach deutschem HGB vom XBRL Deutschland e.V. verwaltet und ständig weiterentwickelt. Die gegenwärtig aktuellste HGB XBRL-Taxonomie Version 4.1 enthält bereits alle aufgrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes erforderlichen Anpassungen.

Bei der Festlegung des zu übermittelnden Dateninhalts zur Steuerbilanz knüpft die Finanzverwaltung grundsätzlich an diese HGB-Taxonomie an, erweitert sie aber deutlich, um ihre steuerlichen Informationsanforderungen darin abzubilden. Selbst bei völliger Identität von Handels- und Steuerbilanz (sogenannte Einheitsbilanz) stellt unter Umständen schon der Detailliertheitsgrad der künftig geforderten Daten und die Ableitung dieser Daten aus dem Rechnungswesen eine Zusatzanforderung an die Steuerpflichtigen dar, die gewisse organisatorische Anpassungen im Rechnungswesen erforderlich macht.

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass in der Literatur vielfach die Auffassung vertreten wird, dass die Finanz-

verwaltung hinsichtlich des Detaillierungsgrads Informationsanforderungen stellt, die nicht von der gesetzlichen Befugnis gedeckt sind. Diesen Aspekt werden wir hier nicht weiter vertiefen. Im Vordergrund dieser Publikation steht die Frage, was in der Organisation und an den Prozessen im Unternehmen bzw. beim Berater zu verändern ist, um den neuen Anforderungen der Finanzverwaltung im geforderten Mindestumfang Rechnung zu tragen.

Entsprechend den unterschiedlichen steuerlichen informativischen Anforderungen wurden Taxonomien für Einzelunternehmen, Personengesellschaften und für Kapitalgesellschaften entwickelt. Die Taxonomien sind modular aufgebaut und beinhalten die Module „GCD-Modul“ (Stammdaten und Berichtsprüfungsdaten) und das „GAAP-Modul“ (Jahresabschlussdaten) bestehend aus den Untermodulen „Bilanz“, „Gewinn- und Verlustrechnung“, „Ergebnisverwendung“, „Kapitalkontenentwicklung“ und „Anhang“.

Sowohl das Umsatzkostenverfahren wie auch das Gesamtkostenverfahren sind in den Modulen alternativ abgebildet. Gleichwohl verschiedene Visualisierungen der Taxonomie für die unterschiedlichen Unternehmensformen von der Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, handelt es sich um nur eine einzige Taxonomie-Version. Das Unternehmen hat letztendlich nur die für seine Rechtsform geltenden Taxonomie-Posten zu beachten. Soweit spezielle Rechnungslegungsvorschriften (z.B. Banken und Versicherungen) existieren, wurden hierzu regelmäßig Spezial-Taxonomien/ Ergänzungs-Taxonomien entwickelt. Ob dies auch für gemeinnützige Unternehmen erfolgen wird, ist derzeit noch ungeklärt.

In der Grafik (Abb.1) soll ein typischer Verfahrensverlauf, beginnend mit der Buchhaltung bis hin zur elektronischen Übermittlung des Datensatzes visualisiert werden.

Das Schaubild (Abb. 1) verdeutlicht, dass zukünftig im Anschluss an die Erstellung des Jahresabschlusses ergänzende Tätigkeiten durchzuführen sind. Hierbei handelt es sich im Wesentlichen darum, die Informationen des

Rechnungswesens in ein den steuerlichen Vorschriften entsprechendes Taxonomieschema einzuarbeiten. Diese Taxonomie wird anschließend im XBRL-Format, vor einer Validierung durch den sogenannten Elster-Rich-Client (ERiC), an die Finanzverwaltung übermittelt.

4. Anwendungszeitpunkt und Härtefallregelung

Ursprünglich sollten die Regelungen zur E-Bilanz für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen. Durch die Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung sollte es zu einer Erstanwendung für Wirtschaftsjahre kommen, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen. Aufgrund der diversen in der Praxis auftretenden Schwierigkeiten hat die Finanzverwaltung in dem jüngst veröffentlichten Entwurf des BMF-Schreibens zur E-Bilanz erklärt, dass die Nichterfüllung der gesetzlichen Verpflichtung für das erste Anwendungsjahr nicht beanstandet wird.

Diese Nichtbeanstandungsregelung führt zu einer faktischen Verschiebung um ein weiteres Jahr, sodass die Regelung erst für Wirtschaftsjahre Anwendung findet, die nach dem **31. Dezember 2012** beginnen. Wie die Verwaltung in der Folgezeit mit Nichteinhaltungen umgehen wird, ist verwaltungsintern noch nicht abschließend geregelt. Es ist davon auszugehen, dass die Verpflichtung durch Androhung und Festsetzung von Zwangsgeldern durchgesetzt werden soll.

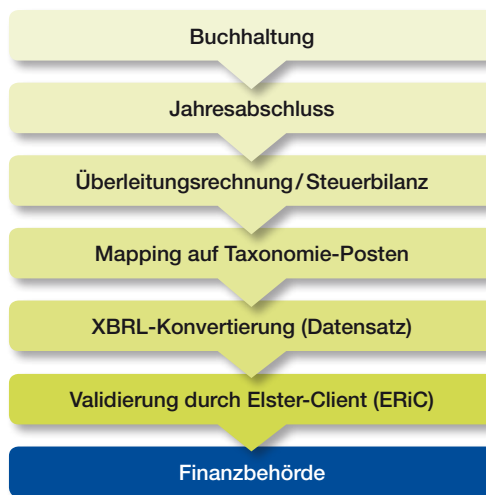


Abb. 1: Typischer Verfahrensverlauf E-Bilanz

Hinweis: Der Anwendungszeitpunkt gilt auch für Steuerpflichtige mit abweichendem Wirtschaftsjahr.

Beispiel: Das Wirtschaftsjahr eines Steuerpflichtigen weicht vom Kalenderjahr ab (01.04.2012 – 31.03.2013). Es wird von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die E-Bilanz erstmals für das Wirtschaftsjahr 01.04.2013 – 31.03.2014 übermittelt wird.

Eine vorzeitige Übermittlung ist allerdings sowohl für Steuerpflichtige mit kalendergleichem wie auch abweichendem Wirtschaftsjahr grundsätzlich möglich.

Von der theoretisch vorhandenen Härtefallregelung werden realistisch gesehen, nur sehr wenige Steuerpflichtige Gebrauch machen können, da die Schaffung der technischen Voraussetzungen in der Regel nach Auffassung der Finanzverwaltung keinen erheblichen finanziellen Aufwand verursacht, was als Voraussetzung eines Härtefalls notwendig ist. Des Weiteren werden sich die wenigsten Steuerpflichtigen darauf berufen können, die notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten nicht zu besitzen.

Die zentrale Frage ist allerdings, ab wann ein Unternehmen die notwendigen Anpassungen in der Organisation und den Prozessen des Rechnungswesens durchgeführt haben muss, um in der Lage zu sein, die zwingend erforderlichen Mindestdaten für das erste volle Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2012 beginnt, später mit Abgabe der Steuererklärungen zu übermitteln. Dies hängt stark von den individuellen Gegebenheiten des jeweiligen Unternehmens in seinem Rechnungswesen und seinen spezifischen Abweichungen zwischen Steuerbilanz und Handelsbilanz ab.



5. Steuerbilanz und steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung

Die Bedeutung eines Auseinanderfallens von Handelsbilanz und Steuerbilanz bzw. handelsrechtlichem und steuerlichem Gewinn hat aufgrund der gesetzlichen Veränderungen stetig zugenommen. In der Vergangenheit hatten Unternehmen die Wahlmöglichkeit, entweder für Zwecke der Überleitung des handelsrechtlichen Ergebnisses in ein steuerliches Ergebnis eine Steuerbilanz aufzustellen oder einen sogenannten steuerlichen Korrekturposten nach § 60 Absatz 2 EStDV zu bilden. Die entsprechende Pflicht zur Erstellung dieser Rechenwerke in Papierform als Anlage zur Steuererklärung entfällt zukünftig. Die E-Bilanz enthält allerdings sehr viel mehr steuerliche Informationen, als dies in den bisherigen Rechenwerken der Fall war. Besonders hervorzuheben ist die neue Verpflichtung zur Übermittlung einer steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung.

Die Abweichungen zwischen Steuerbilanz und Handelsbilanz lassen sich in vier Fallgruppen unterscheiden:

- **Zwingende steuerliche Vorbehaltsvorschriften zu Ansatz und Bewertung von Wirtschaftsgütern;** dies mit der Folge, dass insoweit die handelsbilanzielle Bilanzierung für das Steuerrecht völlig unbeachtlich ist (z. B. **(1)** Ansatzverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, **(2)** abweichende Bewertung von Jubiläumsrückstellungen, **(3)** Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen, **(4)** abweichende Regelungen zu Ansatz und Bewertung von Pensionsrückstellungen, **(5)** strenge Einbeziehung allgemeiner Verwaltungskosten und bestimmter Sozialaufwendungen in die Herstellungskosten – umstrittene sehr enge Auffassung der Finanzverwaltung zum Umfang der aktivierungspflichtigen Herstellungskosten)
- **Autonome Wahlrechte im Steuerrecht, denen keine entsprechenden Wahlrechte im Handelsrecht gegenüberstehen;** dies mit der Folge, dass diese Wahlrechte steuerlich unabhängig von der Handelsbilanz ausübbar sind, (z. B. **(1)** nicht notwendiger Nachvollzug außerplanmäßiger Abschreibungen in der Handelsbilanz durch steuerliche Teilwertabschreibungen (§ 6 Absatz 1 Satz 2 und Absatz 2 Satz 2 EStG – diese Auffassung der Finanzverwaltung ist zumindest bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen umstritten!), **(2)** Inanspruchnahme von Regelungen über steuerliche Mehrabschreibungen (§ 7i EStG bei erhöhten Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsgebieten), **(3)** Bildung unsteuerter Rücklagen (§ 6b EStG bei Übertragung stiller Reserven im Falle von Veräußerungen bestimmter Anlagegüter)
- **Fälle korrespondierender Wahlrechte im Handels- und im Steuerrecht;** dies auch hier – jedenfalls nach (allerdings umstrittener) Auffassung der Finanzverwaltung – mit der Folge, dass diese Wahlrechte steuerlich abweichend von der Handelsbilanz ausgeübt werden können, (z. B. Wahlrecht zwischen linearer und geometrisch degressiver Abschreibung – § 253 Absatz 3 Satz 1, 2 HGB und § 7 Absatz 2 EStG; Wahlrecht Lifo-Bewertung – § 256 HGB und § 6 Absatz 1 Nr. 2a EStG)
- **Fälle, in denen das Steuerrecht keine eigenständige Regelung enthält;** mithin über die materielle Maßgeblichkeit die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung in der Steuerbilanz zum Tragen

kommen, (z.B. Festbewertung (§ 240 Absatz 3 HGB), Gruppenbewertung (§ 240 Absatz 4 HGB), Wahlrecht zur Aktivierung von Fremdkapitalzinsen als der Teil der Herstellungskosten (§ 255 Absatz 3 HGB; R 6.3 Absatz 4 EStR))

Die Verwaltung der Abweichungen von Handelsbilanz und Steuerbilanz und deren Einbettung in Geschäftsprozesse des Rechnungswesens und des Steuermanagements werden auch bisher geleistet. Teilweise werden diese durch Vorkonten im Rechnungswesen abgebildet (z.B. steuerliche Anlagenbuchhaltung, steuerliche Datenbanken für Pensions- und Jubiläumsrückstellungen), teilweise aber auch in manuellen Listenwerken typischerweise in EXCEL. Je nach Komplexität der Abweichungen stellt die Erfassung und insbesondere die Fortschreibung über mehrere Perioden ohnehin schon eine besondere Herausforderung dar. Die Komplexität der organisatorischen Verwaltung wird nunmehr durch die zwingende Übermittlung der steuerbilanziellen Werte an die Finanzverwaltung im XBRL-Datenformat zusätzlich erhöht.

Hinzuweisen ist ganz unabhängig vom Thema der E-Bilanz darauf, dass die abweichende Ausübung steuerlicher Wahlrechte die Aufnahme des betreffenden Wirtschaftsgutes in ein gesondertes Verzeichnis verlangt (§ 5 Absatz 1 Satz 2 EStG – gilt seit 2009). Aus diesem Verzeichnis müssen unter anderem die Vorschriften des ausgeübten Wahlrechts und die vorgenommene Abschreibung hervorgehen. Die Führung des Verzeichnisses ist Tatbestandsvoraussetzung der Wahlrechtsinanspruchnahme. Allerdings kann das Verzeichnis bis zur Erstellung der Steuererklärung erstellt werden. Eine besondere Form für das Verzeichnis ist nicht vorgeschrieben.

6. XBRL-Datensatzstruktur E-Bilanz

Die XBRL-Datensatzstruktur folgt in dem GAAP-Modul im Wesentlichen den handelsrechtlichen Gliederungsschemata für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung nach den §§ 266 und 275 HGB. Diese Gliederungsschemata werden allerdings zusätzlich umfangreich detailliert. Die maximale Bilanzgliederung enthält z.B. für Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht 62 Posten mit Zahleninformation. Die Finanzverwaltung erweitert dieses Schema

der Bilanz für Kapitalgesellschaften auf 109 Pflichtzeilen, zusätzliche 38 Zwischensummenzeilen und weitere 72 Zeilen, die zu verwenden sind, falls Geschäftsvorfälle hierzu bestehen sollten bzw. die als Auffangzeilen zu verwenden sind, wenn eine anderweitige Zuordnung nicht gelingt.

Als Reaktion auf die Ergebnisse der Verbandsanhörung vom 16.08.2011 wurde eine Reduktion um mehrere Mussfelder sowie eine Ausweitung der Auffangpositionen angekündigt. Die tatsächliche Ausgestaltung bleibt bis zum endgültigen BMF-Scheiben zur E-Bilanz abzuwarten.

Ziel eines Projekts zur Einführung der E-Bilanz ist daher vereinfacht gesprochen

- (a) die Anlage der Konten eines steuerlichen Rechnungswesens und deren Einordnung in die Postenhierarchie,
- (b) die Gestaltung der Geschäftsprozesse zur Entwicklung und Erfassung des steuerlichen Buchungssubstanzes und
- (c) das Mapping der Posten des steuerlichen Rechnungswesens auf die Datenzeilen der Steuertaxonomie.

Die Steuertaxonomie unterscheidet vier Grundtypen von Datenfeldern:

- Mussfelder
- Mussfelder, Kontennachweis erwünscht
- Summenmussfelder
- Rechnerisch notwendig, wenn vorhanden

Dahinter stehen folgende Merkmale:

Mussfelder: Enthalten Datensätze zu Posten des steuerlichen Gliederungsschemas, die zwingend zu übermitteln sind. Dies kann auch mit einer sogenannten „Nil“-Meldung erfolgen, wenn hierzu kein Sachverhalt einschlägig ist.

Mussfelder, Kontennachweis erwünscht: Enthalten Datensätze zu Posten des steuerlichen Gliederungsschemas, die zwingend zu übermitteln sind und zu denen die Finanzverwaltung zusätzlich die Übermittlung des Kontennachweises wünscht. Verpflichtend ist die Übermittlung dieser Kontennachweisdaten mit dem E-Bilanz-Datensatz nicht; allerdings kann es hier zu Rückfragen der Finanzverwaltung kommen, sodass im Ergebnis die Daten doch geliefert werden müssten.

Summenfelder: Im Taxonomiegliederungsschema werden Unterposten über diverse Ebenen zu Summen addiert. Die Summenübermittlung erfolgt über die Summenfelder.

Rechnerisch notwendig, soweit vorhanden (= Auffangpositionen): Leitlinie der Finanzverwaltung bei der Einführung der E-Bilanz ist die Vermeidung des Eingriffs in das Buchungsverhalten. Soweit Differenzierungen im steuerlichen Gliederungsschema aus dem vorhandenen Rechnungswesen und seiner Kontenstruktur nicht unmittelbar abzuleiten sind, dürfen stattdessen die betreffenden Konten des Rechnungswesens zu definierten Auffangpositionen im Gliederungsschema zugeordnet werden.

Beispiel: Die Steuertaxonomie enthält zu dem Posten Vorräte die Unterposten „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“, „unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen“, „fertige Erzeugnisse und Waren“ sowie die Position „sonstige Vorräte“. Dieser letzte Posten dient als Auffangposition. Auffangpositionen sind in der Regel dadurch gekennzeichnet, dass die Position mit der Bezeichnung „sonstige“ (z. B. sonstige Vorräte) oder mit der Kennzeichnung „nicht zuordenbar“ (z. B. übrige Grundstücke, nicht zuordenbar) beginnt.

Beispiel: Datensatzstruktur der Steuertaxonomie zu „Grundstücke“:

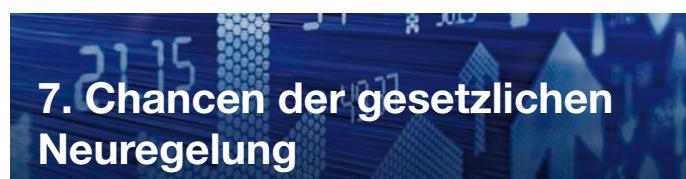
- **Unbebaute Grundstücke**
(Mussfeld, Kontennachweis erwünscht)
- **Grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten**
(Mussfeld, Kontennachweis erwünscht)
- **Bauten auf eigene Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**
(Mussfeld, Kontennachweis erwünscht);
davon Grund und Boden-Anteil (Mussfeld)
- **Bauten auf fremden Grundstücken**
(Mussfeld, Kontennachweis erwünscht)
- **Übrige Grundstücke, nicht zuordenbar**
(Rechnerisch notwendig, soweit vorhanden)

Wird in einem Rechnungswesen der gesamte Immobilienbestand auf einem einzigen Konto „Grundstücke“ geführt (gleichwohl natürlich unterlegt mit einem detaillierten Anlagevermögen), so kann dieses Konto ohne weitere Aufgliederung in das steuerliche Rechnungswesen übernommen werden und auf die Auffangposition „Übrige Grundstücke, nicht zuordenbar“ gemappt werden. Alle Mussfelder der

Steuertaxonomie im Bereich „Grundstücke“ werden dann mit einer Nil-Meldung gefüllt.

Hinweis: Derzeit ist davon auszugehen, dass ein solches Vorgehen zumindest während der Anfangszeit der E-Bilanz nicht von der Finanzverwaltung beanstandet werden wird. Wie lange dies anhalten wird, ist noch nicht abzuschätzen. Zusätzlich wird die Entscheidung über die Ordnungsmäßigkeit der E-Bilanz auf Veranlagungsebene abhängig vom jeweiligen Sachbearbeiter getroffen. Eine allgemein geltende Verwaltungsvorschrift ist bisher noch nicht veröffentlicht.

Neben den Datenfeldern für die Steuerbilanz und die steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung, bei denen ausgehend von einem handelsrechtlichen Rechnungswesen über ein steuerliches Rechnungswesen und ein Mapping auf die Steuertaxonomie die E-Bilanz-Anforderungen erfüllt werden können, bestehen Datenfelder, die gesondert erfasst werden müssen, und in der Regel nicht aus dem Rechnungswesen abgeleitet werden können. Dies betrifft zu einem das GCD-Modul zu Stamm- und Berichtsprüfungsdaten. Des Weiteren betrifft dies die Datensatzbereiche zur Ergebnisverwendung und zur Kapitalkontenentwicklung sowie zum Anhang. Hier müssen gesonderte manuelle Datenerfassungs-Tools eingesetzt werden, die regelmäßig Teil der sogenannten XBRL-Schnittstelle sein werden; diese ist entweder Teil der zur Realisation des steuerlichen Rechnungswesens eingesetzten Software (z. B. DATEV) oder Zusatzapplikation von Drittanbietern (z. B. bei SAP-Systemen).



7. Chancen der gesetzlichen Neuregelung

Unter Umständen ist es zu kurz gegriffen, die E-Bilanz lediglich als weitere notwendige Compliance-Anforderung des Gesetzgebers betrachten und damit nur den Minimalanforderungen nachzukommen. Die Befassung mit dem Thema sollte von Unternehmen dazu genutzt werden, die Relevanz der folgenden Aspekte für die Weiterentwicklung des Rechnungswesen- und Finanzbereichs und des Steuerbereichs zu sichten. Potenzielle Anwendungsfelder mit Synergieeffekten sind:

Kontenplanbereinigung: Die Überarbeitung und Ergänzung des Kontenplans eines Rechnungswesens im Zuge

der Einführung der E-Bilanz kann genutzt werden, diesen insgesamt neu zu strukturieren oder schlicht „aufzuräumen“.

Tax Accounting: Die gruppenweite Einführung eines Tax Accounting, also die ständige parallele Führung eines steuerlichen Rechnungswesens sowohl für die inländischen, wie auch für die ausländischen Gruppenunternehmen erlaubt ein Steuermanagement auf höchster Leistungsfähigkeitsstufe. Dies geht von der Steuerplanung aus, über das Steuercontrolling bis hin zu einem steuerstrategischen Management. Nicht zuletzt unterstützt ein integriertes Tax Accounting die Ermittlung latenter Steuern.

Konzerninterne Datenübermittlung: Die Befassung mit den Taxonomien kann aber auch dazu dienen, konzerninterne Datenübermittlungen bzgl. Unternehmensdaten zu automatisieren und von zeitintensiven manuellen Datenübernahmen zu befreien.

Die Klärung der Bedeutung dieser Zielsetzungen für das betreffende Unternehmen sollte unbedingt am Anfang des E-Bilanz-Projekts liegen, weil diese Zielsetzungen wesentlichen Einfluss auf die strategische Entscheidung zu dem Realisationsweg haben, auf dem ein Unternehmen die Compliance-Anforderung der E-Bilanz für sich realisieren will.

Hinweis: Wir gehen davon aus, dass Synergieeffekte insbesondere für Mittel- und Großbetriebe sowie Konzerne entstehen können. Kontenplanbereinigungen sollten größenunabhängig im Betracht gezogen werden.

8. Notwendige Bestandsaufnahmen

Vor einer Entscheidung über die Art und Weise, in der die E-Bilanz-Anforderungen von einem Unternehmen erfüllt werden sollen, ist eine Bestandsaufnahme über wesentliche Einflussfaktoren dieser Entscheidung zu leisten. Dazu zählen die folgenden Bereiche:

- **Auflistung der betroffenen Gesellschaften und ihrer Rechtsform** (dabei ist zu beachten, dass E-Bilanz-Verpflichtungen teilweise auch im europäischen Ausland bestehen (z. B. Großbritannien))
- **Zusammenstellung der Kontenrahmen der betroffenen Gesellschaften**

■ Betrachtung der IT-Landschaft

- ERP-System vs. Buchhaltungssoftware
- E-Bilanz-Funktionalitäten
 - z. B. eigene XBRL-Schnittstelle
- Kontengrundlage für ein steuerliches Rechnungswesen
 - Ledger-Technik
 - paralleler Buchungskreise
 - paralleler Konten
 - paralleler Nebenbuchhaltungen (z. B. Anlagenbuchhaltung)
- Schnittstellenaufistung zu vor- oder nachgelagerten Systemen
- Definition der betroffenen Systeme in einem ERP-System
- Organisation-/Projektfahrplan zur Kontenrahmenanpassung
- IT-Support (intern oder extern)

■ Handelsrechtliche Rechnungslegungsbesonderheiten

■ Abweichungen der Handels- zur Steuerbilanz für die betroffenen Gesellschaften

All diese unternehmensindividuellen Gegebenheiten sind für Zwecke der E-Bilanz-Implementierung von Relevanz. Eine gründliche Bestandsaufnahme ist ein bedeutender Effizienztreiber der Projektentwicklung und sollte daher in keinem Projekt fehlen.

Hinweis: Die Bestandsaufnahme hängt wesentlich von der IT-Landschaft des Unternehmens ab. In normal komplexen IT-Strukturen ist nicht von einer übermäßigen Ressourcenbindung auszugehen.

9. Mapping-Analyse

Ein weiterer Projektschritt, welcher der strategischen Entscheidung über den Realisationsweg noch vorgelagert ist, stellt eine Mapping-Analyse für den Datensatzbereich der steuerlichen Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnung, der steuerlichen Ergebnisverwendung und der steuerlichen Kapitalkontenentwicklung dar. Diese beinhaltet vier Arbeitsschritte.

Zunächst sollte sichergestellt werden, dass die Kontenbezeichnungen des handelsrechtlichen Rechnungswesens mit dem dort erfassten Buchungsstoff übereinstimmen. Die entsprechende Überprüfung sollte stets Bestandteil der Mapping-Analyse sein, um überraschende Fehlerquellen im E-Bilanz-Projekt abzusichern.

1. Einstieg in die Mapping-Analyse ist daher die Absicherung des richtigen Verständnisses des Konteninhalts im handelsrechtlichen Rechnungswesen.

Zunächst ist das handelsrechtliche Rechnungswesen bzw. dessen Kontenrahmen daraufhin zu untersuchen, ob mit ihm die für das Unternehmen einschlägigen notwendigen Datenfelder der XBRL-Steuertaxonomie in ihrem vorgegebenen Detaillierungsgrad mit dem geforderten Inhalt gefüllt werden können.

2. Ergebnisse der Mapping-Analyse sind daher unter Umständen Anpassungsbedarfe im Kontenplan von Unternehmen.

Bei vorstehendem Arbeitsschritt ist gleichzeitig als weitere Aufgabe eine Interpretation über den von der Steuertaxonomie geforderten Inhalt der einzelnen Datensätze zu leisten, ohne dass dazu irgendwelche Hilfestellungen seitens der Finanzverwaltung erteilt werden. Letzteres wird sich in der Regel als unproblematisch erweisen. Aber man sollte sich dessen stets bewusst sein, weil die Datensatzstruktur der Steuertaxonomie Differenzierungen erfordert, die im Steuerrecht begründet sind.

3. Der Mapping-Analyse liegt stets eine Interpretation der Sollinhalte der Posten der Steuertaxonomie zugrunde.

Neben diesen drei Arbeitsschritten ist viertens bereits im Rahmen der Mapping-Analyse die Überführung des handelsrechtlichen Rechnungswesens in ein steuerliches Rechnungswesen für die Fälle zu leisten, in denen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz bestehen. Denn Ziel ist im Ergebnis die Übermittlung der steuerbilanziellen Werte; dies mit dem durch die Steuertaxonomie geforderten Detaillierungsgrad.

4. Weitere Ergebnisse der Mapping-Analyse sind daher die Kontenbereiche, in denen steuerbilanzielle Werte an die Stelle von handelsbilanziellen

Werten treten bzw. steuerbilanzielle Werte ergänzend zu den handelsbilanziellen Werten hinzutreten bzw. handelsbilanzielle Werte steuerlich schon dem Ansatz nach zu eliminieren sind.

Solche steuerlichen Abweichungen sind in einem gesonderten steuerlichen Rechnungswesen entweder (a) in gesonderten Kontenbereichen oder (b) in gesonderten Buchungskreisen oder (c) über gesonderte Ledger oder (d) wie im Fall der DATEV über die sogenannte Mehrbereichsbuchhaltung in gesonderten Steuerstapeln zu erfassen und selbstständig über die Jahre fortzuschreiben.

Technisch erfolgt das Mapping regelmäßig nicht unmittelbar über die Zuordnung der Konten des steuerlichen Rechnungswesens auf die Posten der Steuertaxonomie, sondern mittels Zuordnung der steuerlichen Posten auf die Posten der Steuertaxonomie. Den steuerlichen Posten sind die Konten des steuerlichen Rechnungswesens zugeordnet.

Die folgenden Situationen sind in der Mapping-Analyse zu unterscheiden:

Ausgehend vom steuerlichen Rechnungswesen:

Eindeutig an einen Posten der Steuertaxonomie zuordenbare Posten des steuerlichen Rechnungswesens:

→ Herstellung der Mapping-Beziehung

Ein Posten des steuerlichen Rechnungswesens enthält Sachverhalte, die verschiedenen Posten der Steuertaxonomie zuordenbar sind:

→ Herstellung einer Mapping-Beziehung zu den Auffangposten oder Detaillierung des steuerlichen bzw. gegebenenfalls auch des handelsrechtlichen Kontenrahmens und Postenschemas

Ein Posten des steuerlichen Rechnungswesens enthält Sachverhalte, die keinem Taxonomie-Posten zugeordnet werden können:

→ Herstellung einer Mapping-Beziehung zu einem geeigneten Auffangposten

Mehrere Posten des steuerlichen Rechnungswesens sind dem erfassten Sachverhalt nach einem einzigen Posten der Steuertaxonomie zuzuordnen:

→ Herstellung der Mapping-Beziehung

Ausgehend von der Steuertaxonomie:

Zu Mussfeldern in der Steuertaxonomie besteht kein Geschäftsvorfall und daher kein korrespondierendes Konto bzw. kein korrespondierender Posten im steuerlichen Rechnungswesen:

→ Datenfeld ist mit NIL-Meldung zu füllen

Zu Mussfeldern in der Steuertaxonomie bestehen keine gesonderten Konten bzw. Posten im steuerlichen Rechnungswesen, aber der Geschäftsvorfall ist vorhanden, jedoch bietet die Steuertaxonomie kein Auffangfeld:

→ Detaillierung des Kontenrahmens bzw. Postenschemas im steuerlichen oder auch handelsrechtlichen Rechnungswesen

Insbesondere der Ergebnisverwendungsbereich der Steuertaxonomie erfordert sorgfältige Überlegungen zur Ergänzung des Kontenrahmens im handelsrechtlichen Rechnungswesen, weil hierzu häufig Konten und Posten in der für die Steuertaxonomie erforderlichen Detaillierung nicht vorliegen werden.

Die Datenfelder zur Kapitalkontenentwicklung bei Personengesellschaften können für 2012 (respektive beginnend ab 2013) aggregiert über alle Gesellschafter erfolgen. Aber ab 2014 sind die geforderten Detailinformationen für jeden Gesellschafter einzeln anzugeben. Ob die erforderlichen steuerlichen Daten in einer Nebenbuchhaltung geführt werden, oder durch Anlage einer entsprechenden Vielzahl von Einzelkonten und Unterposten, muss also erst später entschieden werden.

10. Erfassung und Fortschreibung der weiteren Datenfelder

Wie oben bereits ausgeführt, bestehen neben steuerlicher Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung diverse weitere Datenfelder, die zur Steuertaxonomie gehören und in die elektronische Übertragungsverpflichtung einbezogen sind. Dazu zählen Anhangangaben, die vor allem Sachanlage- und Verbindlichkeitspiegel beinhalten. Außerdem sind Daten zu steuerlichen Sondervorschriften, wie zu bestimmten steuerlichen Hinzurechnungen bzw. Kürzungen mit zu übermitteln. Hierzu bestehen regelmäßig

keine Konten – und Postenentsprechungen im handelsrechtlichen oder steuerlichen Rechnungswesen. Zu diesen Bereichen werden daher in den XBRL-Schnittstellen zur Steuertaxonomie gesonderte Erfassungsbereiche angeboten, die auch die Fortschreibung dieser Daten über die Perioden ermöglichen. In Einzelfällen kann hier je nach Rechnungswesensystem auf statistische Konten zurückgegriffen werden, die dann auch eine Einbettung in die Rechnungswesenprozesse erlauben.

11. Entscheidungen zum Realisationsweg

Im Anschluss an die Bestandsaufnahme sowie die Mapping-Analyse und den erfolgten Anpassungen des Kontenrahmens bzw. Postenschemas kann auf Basis aller zusammengestellten Informationen und Ergebnisse die strategische Entscheidung zur Umsetzung der E-Bilanz im Rechnungswesen insgesamt erfolgen. Dabei sind insbesondere folgende Grundsatzentscheidungen zu treffen:

Grundsatzentscheidung 1: Methode

Wie soll die Implementierung eines steuerlichen Rechnungswesens technisch erfolgen? Ebenfalls beinhaltet dies die Frage, welche Übermittlungsalternative (Handelsbilanz mit Überleitungsrechnung versus Steuerbilanz) gewählt werden soll.

Im Grundsatz stehen in Abhängigkeit zu den technischen Möglichkeiten des Rechnungswesens folgende Realisationsansätze zur Verfügung:

- Parallele Kontenmethode
- Parallele Buchungskreisermethode
- Ledgermethode
- Mehrbereichsbuchhaltung (DATEV)

Die **parallele Kontenmethode** basiert auf der Einrichtung gesonderter Konten, die ausschließlich für steuerliche Zwecke relevant sind. Dieser Ansatz steht dann zur Verfügung, wenn das betreffende Buchhaltungssystem definierte Konten für verschiedene Berichtszwecke (z.B. Auswertung Handelsbilanz versus Auswertung Steuerbilanz) ein- und ausblenden kann. Es können dann z.B. Kontenbereiche unterschieden werden, in denen das han-

delsrechtliche Sachanlagevermögen und solche, in denen dieses Sachanlagevermögen mit steuerlichen Buchwerten geführt wird. Alternativ können die steuerlich relevanten Konten auch nur die Differenzwerte zwischen Handel- und Steuerrecht aufnehmen. Die Entscheidung, ob Differenz- oder Alternativwerte steuerlich gebucht werden, hängt vielfach davon ab, welchen Weg der jeweilige Software-provider, insbesondere bei komplexen ERP Systemen, hier vorgibt.

Die **parallele Buchungskreisemethode** steht für die Einrichtung eines weiteren Buchungskreises für dieselbe unternehmerische Einheit. In diesem weiteren Buchungskreis wird die steuerliche Buchhaltung geführt. Darin kann entweder der handelsrechtliche Buchungsstoff parallel erfasst und steuerlich modifiziert oder der handelsrechtliche Buchungsstoff teilweise durch den entsprechenden steuerlichen Buchungsstoff ersetzt werden. Letzteres ist z. B. dann der Fall, wenn in dem weiteren Buchungskreis statt der handelsrechtlichen Buchungssätze für das Sachanlagevermögen unmittelbar nur die Buchungssätze der steuerlichen Anlagenbuchhaltung verarbeitet werden. Auch bei dieser Methode müssen die Anforderungen, die sich aus der erhöhten Detaillierung der Steuertaxonomie im Vergleich zum Handelsrecht ergeben und die Anforderungen, die sich aus den Abweichungen von Handels- und Steuerrecht ergeben, jeweils gesondert betrachtet werden.

Die **Ledgermethode**, die diverse ERP-Systeme zur Verfügung stellen, erlaubt die Kennzeichnung jedes Buchungssatzes nach Auswertungsdimensionen (Handelsrecht, Steuerrecht, IFRS, US-GAAP usw.), ohne dafür zusätzliche Buchungskreise oder Kontenbereiche einrichten zu müssen. Voraussetzung des Einsatzes der Ledgermethode ist allerdings, dass die XBRL-Schnittstelle des ERP-Systems oder eingesetzte externe Konverter den Steuerbilanz-ledger isoliert in Bezug nehmen können. Auch bei dieser Methode gilt die obige Bemerkung, dass für die Analyse der Vorgehensweise zur Realisierung der E-Bilanz-Funktionalität zwischen der Gewährleistung des Detaillierungsgrades der Steuertaxonomie und der Abbildung der Abweichungen der Steuerbilanz im Vergleich zur Handelsbilanz unterschieden werden muss. Beide Ebenen haben stets Einfluss auf die organisatorische Umsetzung.

Die DATEV setzt die E-Bilanz im System der sogenannten **Mehrbereichsbuchhaltung** um. Ähnlich der Ledger-

Technik können hier Buchungssätze mit Kennzeichnungen derart versehen werden, dass z. B. bestimmte Buchungen als rein steuerliche gekennzeichnet werden und damit nur für Zwecke steuerbilanzieller Auswertungen berücksichtigt werden. DATEV hat eine eigene XBRL-Schnittstelle implementiert, die ausschließlich auf die steuerbilanzielle Auswertung zugreift.

Grundsatzentscheidung 2: Inhouse oder Outsourcing

Erfolgt die Implementierung des steuerlichen Rechnungswesens im Rechnungswesen des Unternehmens (Integrierte Lösung) oder als Outsourcing-Lösung (Separierte Lösung)? Soll dabei die Nutzung einer in das Rechnungswesen des Unternehmens integrierten XBRL-Schnittstelle oder eines externen Konverters erfolgen?

Die Führung des steuerlichen Rechnungswesens als Zugriffspunkt für eine XBRL-Schnittstelle kann theoretisch entweder beim Unternehmen geführt werden, oder als Outsourcing-Lösung von einem externen Dritten. In den Fällen, in denen die Finanzbuchhaltung per se ausgelagert ist, wird dieser Dienstleister, also regelmäßig der Steuerberater normalerweise auch das steuerliche Rechnungswesen führen und sich für das Unternehmen um die Erfüllung der E-Bilanz-Übermittlungspflichten kümmern. Insbesondere in den vielen Fällen der von Steuerberatern geführten DATEV-Buchhaltungen werden die betroffenen Steuerpflichtigen hier kaum Komplikationen spüren.

In den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger seine Finanzbuchhaltung selbst erstellt, sei es in reinen Finanzbuchhaltungssystemen, sei es unter Nutzung eines ERP-Systems, muss eine make-or-buy-Entscheidung getroffen werden. Die richtige Entscheidung wird von vielen Parametern getrieben. Dies beginnt bei den Mitarbeitern im Rechnungswesen. Die parallele Führung eines steuerlichen Rechnungswesens ist eine fachlich komplexe Herausforderung. Hier kann sich Schulungsbedarf ergeben, bevor das steuerliche Rechnungswesen Inhouse implementiert werden kann.

Das Finanzbuchhaltungssystem muss die Implementierung eines parallelen steuerlichen Rechnungswesens unterstützen. Nur dann kommt eine Inhouse-Lösung in Betracht. Die Komplexität der steuerlichen Abweichung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz kann ebenfalls ein Entscheidungsparameter sein. Ein weiterer Aspekt der Entscheidung kann aus der folgenden Grundsatzentschei-

dung 3 resultieren (s. u.); denn sollte es erforderlich sein, das steuerliche Rechnungswesen auf Geschäftsvorfallebene parallel zu führen, wird sich daraus zwangsläufig eine Inhouse-Lösung als Ansatz ergeben.

Ganz unabhängig von der Frage, in welches IT-System das steuerliche Rechnungswesen implementiert wird, ist die Frage zu beantworten, welche Schnittstelle eingesetzt werden soll. Hier bietet es sich regelmäßig an, die Schnittstelle des Softwareproviders zu nutzen. Andererseits finden sich gerade bei ERP-Systemen (z. B. SAP ERP) häufig auch Schnittstellenlösungen von Drittanbietern, die ebenfalls zum Einsatz kommen können. Hier wird ein Marktvergleich von Leistungsfähigkeit und Lizenz- und Wartungskosten der Produkte durchzuführen sein, um eine Entscheidung zu fundieren.

Ergibt die Analyse, dass das steuerliche Rechnungswesen z. B. auf den steuerlichen Berater ausgelagert werden soll, so ändert dies an der Durchführung aller hier beschriebenen Projektschritte nichts. Auch in diesem Fall kann sich Anpassungsbedarf z. B. des Kontenrahmens oder von Nebenbuchhaltungen bereits beim Steuerpflichtigen ergeben. Zu organisieren sind hier vor allem die geordneten jährlichen Datentransfers der ersten Bilanzwerte und der Verkehrszahlen zwischen dem Rechnungswesen des Steuerpflichtigen und dem externen „Buchungskreis“ des steuerlichen Rechnungswesens, die Entwicklung und Verbuchung der steuerlichen Unterschiedsbeträge sowie die ordnungsmäßige Fortschreibung der Werte des steuerlichen Rechnungswesens im jeweiligen Folgejahr.

Der externe Dienstleister hat zu entscheiden, in welchem Buchhaltungssystem er das steuerliche Rechnungswesen im Auftrage des Steuerpflichtigen führt. Dies wird häufig auf eine DATEV-basierte Lösung hinauslaufen. Aber auch anderen Software-Provider insbesondere für Steuerberater werden hier nach und nach Lösungen zur Erfüllung der E-Bilanz-Pflichten anbieten.

Grundsatzentscheidung 3: Umsetzung auf Geschäftsvorfallebene

Welche steuerlichen Differenzierungen und welche steuerlichen Abweichungen werden auf Geschäftsvorfallebene verarbeitet? Welche Nebenbuchhaltungen und Vorsysteme aber auch welche nachgelagerten

Systeme werden für steuerliche Zwecke zusätzlich auf Einzelgeschäftsvorfallebene geführt? In welchem Takt werden Buchungen aus welchen Nebenbuchhaltungen in das steuerliche Rechnungswesen abgesetzt?

Ein **zeitlich** für die Projektplanung besonders wichtiger Aspekt der E-Bilanz Realisation ist die Analyse, in welchen Bereichen des Rechnungswesens es erforderlich wird, den Buchungsstoff des steuerlichen Rechnungswesens taxonomiegerecht auf Ebene des einzelnen Geschäftsvorfalles zeitnah parallel zu entwickeln und zu verbuchen und in welchen Bereichen es stattdessen auch genügt, nach Ablauf des Wirtschaftsjahres den steuerlichen Alternativ- und Differenzbuchungsstoff für die Erfassung der Unterschiede von Steuer- zu Handelsbilanz zu entwickeln und zu verbuchen bzw. den erhöhten Detaillierungsgrad der Taxonomie im steuerlichen Rechnungswesen vorzubereiten.

Soweit eine Veränderung des Rechnungswesens die Geschäftsvorfallebene betrifft, **muss diese Veränderung im Rechnungswesen zum 1.1. des Jahres umgesetzt sein**, für das erstmals eine E-Bilanz übermittelt werden soll.

Nach unserer Einschätzung und Erfahrung wird es sinnvoll sein, schon den handelsrechtlichen Kontenrahmen um die Konten zu ergänzen, **die allein deshalb notwendig sind, um dem Detaillierungsgrad der Steuertaxonomie Rechnung zu tragen**. Dementsprechend sind die Geschäftsprozesse (Buchungsanweisungen, Transaktion etc.) innerhalb der Finanzbuchhaltung bzw. des gesamten ERP-Systems an erforderliche neue Konten anzupassen. Insbesondere werden viele der Davon-Vermerke der Taxonomie hier zusätzliche Konten erforderlich machen. Diese handelsrechtlichen Anpassungen des Kontenrahmens werden vollständig auch im steuerlichen Rechnungswesen vorgenommen.

Anpassungen des Kontenrahmens schlagen sich natürlich im täglichen Buchungsverhalten nieder. Die Verwendung zusätzlicher Konten bringt daher zwangsläufig eine Anpassung des Rechnungswesens auf Geschäftsvorfallebene mit sich.

Es wird kaum zu erwarten sein, dass Anpassungen des Kontenrahmens für diesen Zweck (Detailliertheitserfordernisse der Taxonomie) allein im steuerlichen Rechnungs-

wesen vorgenommen werden und das handelsrechtliche Rechnungswesen unberührt bleibt. Ein anderes Vorgehen wäre organisatorisch nicht bzw. nur mit enormem Aufwand umsetzbar.

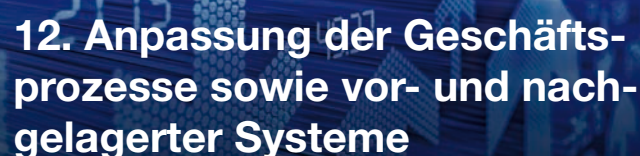
Soweit im steuerlichen Rechnungswesen Abweichungen von Handels- und Steuerbilanz abgebildet werden, können die sich ergebenden Differenzen häufig auch nach dem Ende des betreffenden Wirtschaftsjahres entwickelt und im steuerlichen Rechnungswesen gebucht werden. Als Beispiel seien die Unterschiedsbeträge der Fremdwährungsdifferenzen bei Forderungen und Verbindlichkeiten genannt. Es wird hier regelmäßig kaum sinnvoll sein, unterjährig die Unterschiedsbeträge für jeden betroffenen Kreditor und Debitoren bzw. den einzelnen Geschäftsvorfall bei diesen Kreditoren und Debitoren zu entwickeln. Dies erfordert das ständige Führen und Fortschreiben von steuerlichen und handelsrechtlichen Werten. Stattdessen wird es ausreichen, die Vorträge der Unterschiedsbeträge vom letzten Jahresende fortzuschreiben und die Unterschiedsbeträge zum aktuellen Wirtschaftsjahresende zu entwickeln und zu verbuchen.

Einfluss auf die Entscheidung hat allerdings auch der unterjährig Berichtbedarf im Bereich latenter Steuern. Je nach zu stellendem Anspruch an die Genauigkeit der Ermittlung der latenten Steuern kann sich – abweichend von vorstehenden Ausführungen – der Bedarf ergeben, die Unterschiedsbeträge bestimmter Posten doch auf Geschäftsvorfallsebene ständig parallel zu buchen.

Ein anderes Beispiel betrifft ein steuerlich abweichendes Anlagevermögen. Es wird einerseits sinnvoll und notwendig sein, die abweichende steuerliche Anlagenbuchhaltung unterjährig auf Ebene des Einzelwirtschaftsguts parallel zur handelsrechtlichen Anlagenbuchhaltung zu führen. Daraus ist aber nicht zu schließen, dass unterjährig auch ständig steuerliche Buchungssätze in dem steuerlichen Rechnungswesen abzusetzen seien. Dies kann ohne Weiteres auch erst nach Ende des Wirtschaftsjahres geschehen. Die unterjährige Führung der steuerlichen Nebenbuchhaltung führt eben nicht zwangsläufig zur unterjährigen Übernahme von Buchungen in das steuerliche Hauptbuch.

Alle Bereiche der Abweichungen von Handels- und Steuerbilanz sind im Rahmen eines E-Bilanz-Projekts unter die-

sem Aspekt zu analysieren, um hier eine sinnvolle Balance zwischen Kosten und Nutzen herzustellen. Unseres Erachtens wird in diesem Bereich in Teilen der Literatur und in Werbebroschüren zum Thema E-Bilanz voreilig ein Anpassungsbedarf postuliert, der über das Erforderliche und Angemessene weit hinausgeht.



12. Anpassung der Geschäftsprozesse sowie vor- und nachgelagerter Systeme

Insbesondere in hochintegrierten ERP-Systemen, wie SAP-ERP wird ein E-Bilanz-Projekt stets die Abstimmung von Veränderungen im Kontenrahmen und der Einrichtung paralleler Konten, Buchungskreise oder Ledger mit den diversen ERP-Bereichen erforderlich machen. Dies kann im Finanzbuchhaltungsbereich vorwie auch nachgelagerte Systeme betreffen.

Anlagenbuchhaltung, Personalbuchhaltung sowie Auftrags- und Bestellwesen seien hier exemplarisch aufgeführte vorgelagerte Systeme, in denen Daten vorgelagert erarbeitet werden, die über Schnittstellen an das handelsrechtliche und steuerliche Rechnungswesen übergeben werden.

Nachgelagerte Systeme betreffen vor allem Berichts- und Controllingprozesse, in denen die Daten des handelsrechtlichen und steuerlichen Rechnungswesens verarbeitet werden. Aus solchen notwendigen Anpassungen könnten sich ganz erhebliche Einflüsse auf die zeitliche Planung von E-Bilanzprojekten ergeben. Daher sollten hier frühzeitig Abstimmungsteilprojekte aufgesetzt werden.

Hinweis: Die Erfahrung aus Großprojekten hat gezeigt, dass der erste Schritt in diesem Bereich in einer Bestandsaufnahme der IT-Landschaft besteht. Für Zwecke der Visualisierung empfehlen sich Organigramme der vorhandenen ERP-System-Komponenten sowie deren Kommunikationsschnittstellen. Falls eine solche Darstellung nicht bereits vorhanden ist, hilft dies (losgelöst von der E-Bilanz) auch der EDV-Abteilung, den Umfang des entwickelten ERP-Systems für eigene Zwecke zu dokumentieren.

13. Zusammenfassend: Prozessablauf E-Bilanz

Zusammenfassend lässt sich der prinzipielle Ablauf eines E-Bilanz-Projekts also wie folgt in Arbeitsschritten darstellen:

Projekteinleitung

- Auflistung der betroffenen Gesellschaften und ihrer Rechtsform (dabei ist zu beachten, dass E-Bilanz-Verpflichtungen teilweise auch im europäischen Ausland bestehen (z. B. Großbritannien))
- Zusammenstellung der Kontenrahmen der betroffenen Gesellschaften
- IT-Landschaft (einschließlich Schnittstellenanalyse in ERP-Systemen)
- Handelsrechtliche Rechnungslegungsbesonderheiten
- Abweichungen Handels- zu Steuerbilanz für die betroffenen Gesellschaften
- Zuständigkeiten / zeitliche Planung

Mappinganalyse

- Taxonomiefähigkeit des bestehenden Rechnungswesen

Realisation

- Grundlagenentscheidung 1: Methode
- Grundlagenentscheidung 2: Inhouse/ Outsourcing
- Grundlagenentscheidung 3: Umsetzung auf Geschäftsvorfallebene oder nicht

Customizing

- Kontenrahmenpassungen
- Einrichtung paralleler Konten, Buchungskreise oder Ledger
- Schnittstellen zu vor- und nachgelagerten Systemen anpassen
- Geschäftsprozessanpassungen
- Mitarbeiterschulung

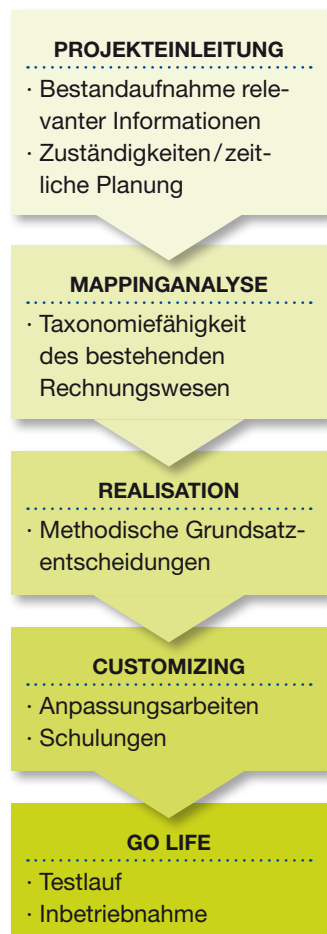
Go-Life

- Testläufe
- Inbetriebnahme

In den Fällen der Führung von Buchhaltungen für Steuerpflichtige durch deren steuerlichen Berater verlagert sich dieser Projektablauf fast vollständig auf den Berater und stellt sich im Detail auch weniger aufwendig dar, als es der vorstehende Ablaufplan auf den ersten Blick vermuten lässt. Insbesondere in Fällen von DATEV-Buchhaltungen hat die DATEV die Methode zur Führung des steuerlichen Rechnungswesens bereits vorgegeben und stellt dadurch auch das Mapping und eine funktionsfähige XBRL-Schnittstelle sicher. Auch für andere Software-Anbieter von Steuerberatern wird sich dies ähnlich darstellen.

Etwas aufwendiger ist der Projektablauf, wenn ein Steuerpflichtiger weiterhin sein handelsrechtliches Rechnungswesen führt, mit der Führung des steuerlichen Rechnungswesens aber einen externen Dritten, z. B. den Steuerberater beauftragen will. Dazu muss im Buchhaltungssystem des Beraters die steuerliche Buchhaltung eingerichtet werden und zusätzlich zu dem Mapping auf die Taxonomie ein Mapping der Konten der Mandantenbuchhaltung auf einen DATEV-Kontenrahmen erfolgen, damit die automatisierten Prozesse zur E-Bilanz des DATEV-Systems vollumfänglich genutzt werden können. Zusätzlich ist zu entscheiden, ob und welche steuerlichen Nebenbuchhaltungen durch den Steuerpflichtigen oder dessen Berater geführt werden und wie der Datentransfer insgesamt organisiert wird.

Soweit die Komplexität des Falles, die eingesetzte Software und die personellen Ressourcen es zulassen, sollten Steuerpflichtige nach Möglichkeit jedoch das steuerliche Rechnungswesen in Abstimmung mit dem steuerlichen Berater inhouse führen. Dies scheint insbesondere dort erforderlich, wo Unternehmen prüfungspflichtig sind.



14. Spezielle Fragestellungen

Abschließend behandeln wir einige spezielle Fragestellungen, die zwischen Literatur und Finanzverwaltung häufig kontrovers diskutiert werden. Die Finanzverwaltung veröffentlichte am 1. Juli 2011 mit einer überarbeiteten Version des Entwurfsschreibens zur elektronischen Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen vom 31. August 2010 ihre derzeitige Rechtsauffassung zu wesentlichen Fragen der E-Bilanz.

a. Persönlicher Anwendungsbereich

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind auch die anlässlich einer Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe, Änderung der Gewinnermittlungsart oder in Umwandlungsfällen aufzustellende Bilanz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Zwischenbilanzen, die auf den Zeitpunkt eines Gesellschafterwechsels aufgestellt werden, sind als Sonderform einer Schlussbilanz ebenso wie Liquidationsbilanzen nach § 11 KStG durch Datenfernübertragung zu übermitteln. § 5b EStG bietet dazu nach überwiegender Literaturauffassung keine ausreichende Rechtsgrundlage. Nur laufende Bilanzen seien vom Gesetzeszweck gedeckt. Sollte sich die Finanzverwaltung hier im Ergebnis durchsetzen, ist mit erheblichen Komplikationen in der Administration von E-Bilanzen zu rechnen.

b. Besondere sachliche Anwendungsbereiche

§ 5b EStG gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung auch für inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, steuerbegünstigte Körperschaften für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art. Allerdings wurde für diese Fälle eine spezielle Nichtbeanstandungsregelung in den Entwurf des Schreibens aufgenommen, wenn die gesetzlichen Verpflichtungen erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen, erfüllt werden.

Den Spezialfall ausländischer Grundstücksgesellschaften mit inländischem Grundbesitz aber ohne inländische Betriebsstätte, die gleichwohl inländische gewerbliche Einkünfte i.S. von § 49 EStG erzielen und freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen Bilanzen aufstel-

len, versäumt das BMF-Schreiben, sodass die verlängerte Nichtbeanstandungsregelung hier derzeit nicht greift.

Nach Auffassung in der Literatur handelt es sich bei den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben steuerbegünstigter Körperschaften um einen typischen Fall, für den eine generelle Ausnahmeregelung von der Datenübermittlungsverpflichtung vorgesehen werden sollte. Hier bestehen erhebliche Bedenken, dass der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in der Finanzbuchhaltung der Körperschaft isoliert abgebildet werden kann. Hier werden bisher aus Gründen der Praktikabilität Überschussrechnungen gegebenenfalls auch ohne Überleitungsrechnung zur Handelsbilanz anerkannt. Das sollte auch weiterhin genügen.

Ähnliche Besonderheiten bestehen für die Betriebe gewerblicher Art. Hier bestehen eine ganze Reihe von Unabgestimmtheiten zwischen § 5b EStG und anderen gesetzlichen Regelungen (z. B. abweichende Gliederungsschemata nach § 27 EigVO NRW, § 5 EigBetrVO NDS, die nicht in den Taxonomien berücksichtigt sind).

Ein besondere Gruppe betroffener Steuerpflichtiger sind diejenigen, die in der Finanzbuchhaltung fremdbestimmt sind, wie z. B. KFZ-Vertragshändler, die ihre Finanzbuchhaltung nach den Vorgaben des Automobilherstellers ein- und auszurichten haben. Hier sind großzügigere Übergangsvorschriften erforderlich.

c. Kapitalkontenentwicklung für Personenhandels-gesellschaften und andere Mitunternehmerschaften

Die Entwicklung der einzelnen Kapitalkonten ist nach den bisherigen Bestimmungen erst für Wirtschaftsjahre zu übermitteln, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen. Auch hier sollte die Nichtbeanstandungsregelung den Steuerpflichtigen ein zusätzliches Übergangsjahr zu diesem in vielen Fällen sehr aufwendigen Bereich einräumen, was bisher aber unterblieben ist.

d. Sonder- und Ergänzungsbilanzen

Im Bereich der Sonder- und Ergänzungsbilanzen herrscht noch völlige Unklarheit über den Verpflichtungsumfang der Datenübermittlung und den zeitlichen Eintritt der Vollverpflichtung zur Datenübermittlung. Unklar ist schon, ob die Daten außerhalb der Taxonomie übermittelt werden sollten und welches Berichtsformat zu wählen ist. Unklar ist auch,

ob nur das Bilanzergebnis (wünschenswerte Beschränkung) oder auch die Posten der Sonder- und Ergänzungsbilanzen übermittelt werden müssen.

Im Entwurf des BMF-Schreibens ist bisher gefordert, dass Sonder- und Ergänzungsbilanzen ebenfalls nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln sind.

e. Konsequenzen der Nichterfüllung oder nicht vollständigen Erfüllung der Datenübermittlungspflichten

Auch der überarbeitete Entwurf des BMF Schreibens enthält zur Frage der Nichterfüllung oder nicht vollständigen Erfüllung der Datenübermittlungspflichten keine Hinweise. Gerade in den ersten Jahren ist aber mit einer Vielzahl von fehlerhaften Datenübermittlungen zu rechnen. Hier wäre es nach zutreffender Auffassung in der Literatur angebracht, wenn die Finanzverwaltung klarstellen würde, dass in diesen Fällen keine Verletzung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen nach § 90

Abgabenordnung (AO) mit der Konsequenz einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO anzunehmen ist.

f. Spezialtaxonomien

Die Finanzverwaltung hat inzwischen auf www.estuer.de eine Reihe von Branchentaxonomien als Spezialtaxonomien veröffentlicht (Banken/Versicherungen). Dies betrifft Unternehmen, die nach RechKredV oder RechVersV bilanzieren.

Lediglich ergänzte Taxonomien (Ergänzungstaxonomien) sind für einige Branchen geplant:

- Land- und Forstwirtschaft
- Krankenhäuser
- Pflegeeinrichtungen
- Verkehrsunternehmen
- Wohnungsunternehmen und
- Kommunale Eigenbetriebe

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 (0) 40 355 52-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222

www.pkf.de

Die Inhalte dieser PKF* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF* Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.