

Die E-Bilanz: Aktueller Stand, Relevanz und Konsequenzen im Non-Profit-Bereich

Ein Beitrag von Yvonne Jordan und Prof. Dr. Friedrich Vogelbusch

„Elektronik statt Papier“ – um unter anderem bürokratische Prozesse zu beschleunigen, wird die Abgabe der so genannten „E-Bilanz“ für die Wirtschaftsjahre ab dem 31.12.2013 zur Pflicht.

Über die Hintergründe und die Details der gesetzlichen Regelung wurde vor anderthalb Jahren in dieser Zeitschrift berichtet¹. Erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, müssen bilanzierende Unternehmen eine detaillierte Auflistung ihrer Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnungskonten (die sog. Taxonomie) an die Finanzverwaltung übermitteln. Die Daten aus der Bilanz und GuV müssen nach einem von der Finanzverwaltung vorgegebenen Schema – einem übergroßen Kontenplan vergleichbar – geordnet und im XBRL-Datenformat übermittelt werden.

Die Finanzverwaltung kann mit EDV-technischer Unterstützung die eingereichten Unterlagen leichter und tiefer prüfen.

Hier ist beispielsweise an Mehrjahresvergleiche, Verprobungen und Validitätsprüfungen zu denken. Im Gesetz sind keine Ausnahmen für Kleinunternehmer vorgesehen; lediglich dann, wenn „unbillige Härten“ für die Unternehmen drohen, kann die Finanzverwaltung auf Antrag auf eine elektronische Übermittlung verzichten.

Gemeinnützige und kirchliche Körperschaften sind von diesen Regelungen nicht ausgenommen. Wer bilanziert, muss in der Regel auch eine E-Bilanz abgeben – unabhän-



Abb.: Colourbox

Elektronik statt Papier, die Abgabe der „E-Bilanz“ wird für die Wirtschaftsjahre 2013 zur Pflicht

gig davon, ob die Bilanzierung aufgrund gesetzlicher Verpflichtung oder freiwillig erfolgt. Vereine oder Betriebe gewerblicher Art, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich anstatt Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, sind damit auch zur Erstellung einer E-Bilanz verpflichtet.

Mit einem Ende des Jahres 2011 veröffentlichten BMF-Schreiben wurde für gemeinnützige und öffentlich-rechtliche Körperschaften, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. einen Betrieb gewerblicher Art besitzen, die Abgabepflicht um 3 Jahre verschoben. Wenn die gemeinnützige bzw. kirchliche Körperschaft als Geschäftsjahr das Kalenderjahr verwendet, ist erstmals für das Geschäftsjahr 2015 eine E-Bilanz einzureichen.

Aktuell fand Anfang dieses Jahres (am 4.2.2013) im Bundesministerium der Finanzen (BMF) eine Informationsveranstaltung zum The-

ma E-Bilanz statt. Auf der Agenda standen neben den aktuellen Änderungen auch die Sachstandsberichte zu den einzelnen Taxonomien.

Rechtsgrundlagen

Die Verpflichtung zur Abgabe einer E-Bilanz ergibt sich aus § 5b EStG. Nach § 51 Abs. 4 Nr. 1b ist das Bundesministerium für Finanzen berechtigt, den Mindestumfang der zu übermittelnden Daten festzulegen. Folgende Verwaltungsanweisungen halten die wichtigsten Vorschriften im Zusammenhang mit der E-Bilanz fest:

MF-Schreiben vom 19.1.2010: § 5b EStG – Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen,

- BMF-Schreiben vom 3.2.2010: E-Bilanz: Informationen zur Einführung der elektronischen Übermittlung von Jahresabschlüssen durch das Steuerbürokratieabbaugesetz,

¹Vgl. Vogelbusch/Pfeiffer/Schwecke (2001): Auswirkungen der Einführung der E-Bilanz auf kirchliche und diakonische Körperschaften, erschienen in KVI im Dialog 4 2011, S. 6 ff.

- BMF-Schreiben vom 28.9.2011: Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen; Anwendungsschreiben zur Veröffentlichung der Taxonomie,
- BMF-Schreiben vom 5.6.2012: E-Bilanz: Verfahrensgrundsätze zur Aktualisierung der Taxonomien; Veröffentlichung der aktualisierten Taxonomien (Version 5.1).

Durch das BMF-Schreiben vom 28.9.2011 wird es gemeinnützigen Körperschaften mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art erlaubt, für Wirtschaftsjahre bis einschließlich 2014 die Jahresabschlüsse ausschließlich in Papierform abzugeben. Im Jahre 2016 sind dann auch von den kirchlichen und gemeinnützigen Organisationen für das Jahr 2015 Bilanz- und GuV-Daten nach dem vorgeschriebenen XBRL-Format elektronisch zu übermitteln.

Theoretische Diskussion zum Anwenderkreis des § 5b EStG

In den vergangenen Monaten sind im Fachschrifttum Beiträge erschienen, die den Anwenderkreis des § 5b EStG im gemeinnützigen bzw. kirchlichen Bereich erörtern.

Die gesetzliche Vorschrift formuliert, dass gemeinnützige Körperschaften eine E-Bilanz zu übermitteln haben, wenn sie ihren Gewinn nach den §§ 4 und 5 EStG ermitteln. Außer in den Fällen, in denen sich die Körperschaft der privatrechtlichen Rechtsform der Kapitalgesellschaft bedient, ist für die Körperschaft (als solche, bzw. für den gemeinnützigen Verein oder die Stiftung) keine gesetzliche Bilanzierungspflicht vorgesehen. Daher ist die Körperschaft nach den Vorschriften der §§ 4 und 5 EStG nur

dann bilanzierungspflichtig, wenn eine partielle Steuerpflicht für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. den Betrieb gewerblicher Art eingreift. Bei Überschreiten bestimmter Größenmerkmale (§ 141 AO²) kann die Finanzverwaltung die Körperschaft auffordern, die Steuererklärung auf der Basis einer Bilanz einzureichen. Für kleinere wirtschaftliche Aktivitäten wird i.d.R. eine Einnahme-Überschuss-Rechnung eingereicht.

Mit guten Argumenten hat Ursula Ley darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung eine eigene E-Bilanz nur verlangt, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bzw. der Betrieb gewerblicher Art die Größenkriterien des § 141 AO überschreitet³. Wenn die Körperschaft keine wirtschaftlichen Betriebe aufweist bzw. mit den Aktivitäten unterhalb der Freigrenzen⁴ liegt, besteht keine Verpflichtung zur E-Bilanz.

Fragen zur praktischen Anwendung

Im Rahmen der Beratungspraxis tauchen immer wieder ähnlich lautende Fragestellungen zur korrekten Anwendung der Vorschriften zur E-Bilanz auf.

(1) Pflicht zur E-Bilanz innerhalb einer gemeinnützigen Holding

Einmal bestehen Unsicherheiten bei der Beurteilung von Holding- bzw. Konzernstrukturen. Hier gilt, dass insbesondere reine Kapitalgesellschaften zur Übermittlung der E-Bilanz verpflichtet sind - unabhängig von der steuerlichen Einordnung des gesamten Holding/Konzerns, in die sie eingebunden sind.

Folgendes Beispiel zeigt diesen Sachverhalt.

Fall: Mutterunternehmen eines Unternehmensverbundes (Konzern) ist eine gemeinnützige Stiftung. Hierbei handelt es sich um zwei gemeinnützige Töchter (gGmbH) und eine dritten Tochter (gewerbliche GmbH).

Lösung: Unabhängig davon, dass das Mutterunternehmen gemeinnützig ist, muss die gewerbliche GmbH in jedem Fall schon für das Geschäftsjahr 2013 eine E-Bilanz erstellen. Damit geht einher, dass zum einen die Finanzbuchhaltung und die EDV der gewerblichen GmbH entsprechend eingerichtet sein müssen. Von großer Bedeutung ist, dass die E-Bilanz-Pflicht der einen Tochtergesellschaft Aus-

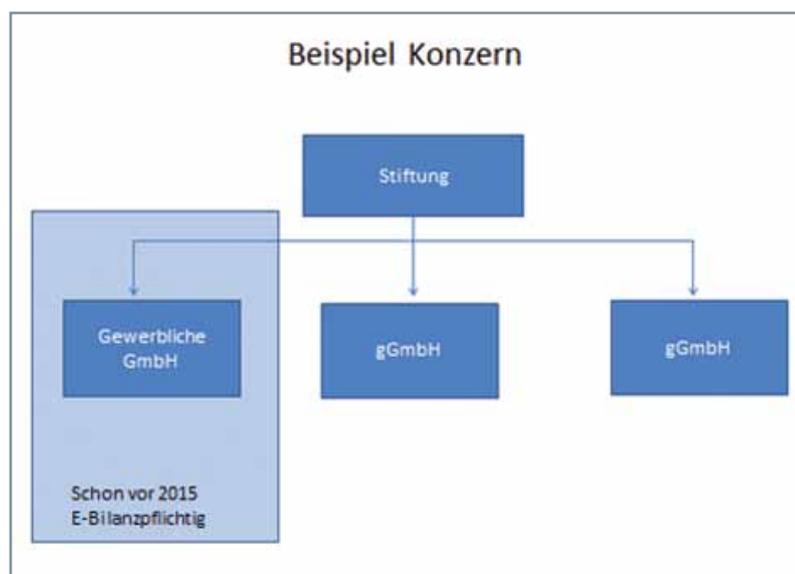


Abb.: Jordan, Vogelbusch

² Bedeutsam sind u.E. folgende Kriterien: Umsatz > 500.000 Euro, Gewinn > 50.000 Euro.

³ Vgl. Ursula Ley (2013) E-Bilanz - Handlungsbedarf gemeinnütziger Körperschaften, in: npoR 2/2013, S. 47 ff.

⁴ Für gemeinnützige Körperschaften gilt § 63 Abs. 3 AO: 35.000 Euro Umsatz einschl. Umsatzsteuer, für Betrieb gewerblicher Art ist eine Freigrenze von 30.678 Euro nur anwendbar, wenn kein Wettbewerb zu nicht steuerbefreiten Mitbewerbern gegeben ist.

wirkungen auf die anderen Tochtergesellschaften und die Stiftung als Obergesellschaft hat: Denn es ist im Regelfall eine Umstellung der Konzernfinanzbuchhaltung und damit der genutzten Software erforderlich. Ebenfalls müssen schon vor 2015 neue Bilanzrichtlinien formuliert und in Kraft gesetzt werden.

(2) Ergibt sich eine originäre Bilanzierungspflicht für steuerbegünstigte Körperschaften

Es stellt sich die Frage, ob zukünftig allein durch die Einführung der E-Bilanz eine Bilanzierungspflicht für steuerbegünstigte Körperschaften und Betriebsstätten abgeleitet werden könnte. Auch hierzu soll die Systematik anhand einiger Beispiele erläutert werden:

Beispiel 1 (Verein mit kleinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Jahresumsatz < 35.000 Euro))

Im ersten Fall wird ein kleiner Verein betrachtet, der einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält. Die jährlichen Einnahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes überschreiten die Grenze von 35.000 Euro einschließlich der Umsatzsteuer nicht. Hierfür muss die Körperschaft durch ihr Rechnungswesen einen Nachweis erbringen. Eine Pflicht zur Erstellung einer gesonderten Steuerbilanz gibt es nicht. Daher muss auch keine E-Bilanz übermittelt werden.

Beispiel 2 (Verein mit großem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Jahresumsatz > 35.000 Euro))

Im zweiten Fall überschreiten die jährlichen Umsätze die Freigrenze des § 64 AO (EUR 35.000). Für diesen Verein ergibt sich eine Steuerpflicht bei der Körperschaftsteuer und wenn keine Steuerbefreiungsvorschrift nach § 4 UStG

anwendbar ist, auch eine bei der Umsatzsteuer. Vereine unterliegen keiner handelsrechtlichen Buchführungspflicht, d.h. sie müssen kein kaufmännisches Rechnungswesen mit einem Jahresabschluss (Bilanz, GuV und Anhang) oder Lagebericht erstellen. Das Finanzamt hat jedoch die Möglichkeit, für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zur Bilanzierung aufzufordern (§ 141 Abs. 2 AO). In Folge dessen kann sich nach dieser Aufforderung die Pflicht ergeben, die E-Bilanz zu übermitteln.

Beispiel 3 (Verein, der nach seiner Satzung bilanzierungspflichtig ist)

Wenn ein Verein nach seiner Satzung bilanzierungspflichtig ist, ist er ebenfalls verpflichtet, eine E-Bilanz einzureichen (vgl. § 140 AO). Die Regelungen in der Satzung verpflichten den Verein zur Bilanzierung. Die Einhaltung der Satzung ist eine Frage der ordnungsgemäßen Geschäftsführung.⁵ Im Schrifttum ist jedoch darauf hingewiesen worden, dass diese Verpflichtung nur den Verein insgesamt betrifft. Eine Teil-Bilanz (und Teil-GuV) für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist nach dem bisherigen Gesetzeswortlaut – und nach Kenntnis der Verfasser der Verwaltungspraxis – nicht verlangt.⁶

Für das Beispiel 3 sind grundsätzlich zwei verschiedene Lösungswege denkbar:

Lösung 3.1: Wenn auf die traditionelle Verwaltungspraxis abgestellt wird, existiert keine eigene Bilanz für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Es wurden in der Vergangenheit lediglich Nebenrechnungen zum Jahresabschluss eingereicht (meist als Kostenstellenrechnung), aus denen das zu versteuernde Jahresergebnis des wirtschaftlichen Geschäfts-

betriebs ersichtlich wurde. Unter den Aufwendungen waren einzeln zuzurechnende Aufwendungen (Einzelkosten) und anteilige Gemeinkosten. Daher wird in Lösung 3.1 lediglich eine E-Bilanz für den Gesamtverein übermittelt. Die Taxonomie der Gewinn- und Verlustrechnung bildet sämtliche Erträge und sämtliche Aufwendungen, mithin das Jahresergebnis, für den Gesamtverein ab. Es bedarf u.E. einer speziellen Taxonomie für gemeinnützige Körperschaften, in der die nicht relevanten Erträge und Aufwendungen ausgeblendet werden, so dass die Finanzverwaltung die für die Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs relevanten Erträge und Aufwendungen erkennen kann.

Lösung 3.2: Es wird eine eigenständige E-Bilanz für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingereicht. Dafür ist erforderlich, dass alle Vermögensgegenstände und Schulden dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet werden. Bei gemischt genutzten Gegenständen (z.B. des Anlagevermögens) ist eine Aufteilung entsprechend des tatsächlichen Nutzungsverhältnisses erforderlich. Hier ist an das Vorbild der ertragsteuerlichen Aufteilung von Grundstücken zu denken (eigenbetrieblich, fremdbetrieblich, eigene und fremde Wohnzwecke).

Problematisch bei der Lösung 3.2 ist, dass sich das tatsächliche Nutzungsverhältnis in jedem Veranlagungszeitraum ändern kann.

Es ist u.E. ohne weitere Konkretisierungen seitens der Finanzverwaltung nicht klar, welche Lösung endgültig vorzusehen ist.

Beispiel 4 (Körperschaft des öffentlichen Rechts, die ihr Rechnungswesen nach dem Neuen kirchlichen Rechnungswesen auf Doppik umstellt)

⁵ Vgl. Datev, Rechnungslegung und Prüfung von gemeinnützigen Stiftungen, Seminar vom 5.6.2013

⁶ Vgl. Ley, aao, S. 48 f.

In einem vierten Beispiel liegt ein Betrieb gewerblicher Art vor, der bisher lediglich über eine einfache (kamaralistische) Buchhaltung verfügt. Der Gewinn wird mittels Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt. Nun stellt sich die Frage, ob eine Körperschaft des öffentlichen Rechts wegen der Umstellung auf die doppelte Buchführung und die Gewinnermittlung durch Bilanzierung nach dem neu vorgesehenen kirchlichen Rechnungswesen nun auch verpflichtet ist, eine E-Bilanz einreichen.

Nach dem BMF-Schreiben vom 3.1.2013 schließt die Umstellung auf doppelte Buchführung für den Gesamthaushalt einer Körperschaft des öffentlichen Rechts keine Einnahmen-Überschuss-Rechnung für den Betrieb gewerblicher Art aus. Damit gilt auch in diesem Fall, dass eine E-Bilanz nur dann abzugeben ist, wenn für den Betrieb gewerblicher Art eine Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen ist.

Zusammenfassend gilt somit:

Sobald steuerbegünstigte Körperschaften nach Aufforderung durch das Finanzamt verpflichtend sind eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu erstellen, müssen sie eine E-Bilanz an die Finanzverwaltung senden. Dies gilt in folgenden Fällen:

1. Steuerbegünstigte Körperschaften, die einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, dessen (Brutto-) Einnahmen die Besteuerungsgrenze von EUR 35.000 erreichen, wenn eine handelsrechtliche Buchführungspflicht besteht (dies ist insbesondere bei der Kapitalgesellschaft der Fall)
2. Steuerbegünstigte Körperschaften, die einen steuerpflichtigen

wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, dessen (Brutto-) Einnahmen die Besteuerungsgrenze von EUR 35.000 erreichen, wenn zwar keine handelsrechtliche Buchführungspflicht, wohl aber eine originäre steuerliche Buchführungspflicht besteht und seitens des Finanzamtes eine Mitteilung mit Hinweis auf den Beginn dieser Verpflichtung erfolgt.

Damit entfällt die Pflicht zur Aufstellung einer E-Bilanz für die Gesamtkörperschaft für solche steuerbegünstigten Körperschaften, die nach der Satzung ihren Gewinn im Wege der Bilanzierung ermitteln müssen oder die freiwillig bilanzieren.

Im Übrigen ergibt sich die gleiche Einschätzung für eine Körperschaft, die aufgrund spezialgesetzlicher Regelung (in der PBV oder KHBV) zur Bilanzierung verpflichtet ist. Ley interpretiert die partielle Steuerpflicht hier so, dass diese Verpflichtung nur für die Gesamtkörperschaft gilt. Eine E-Bilanzpflicht ist aber nur dann gegeben, wenn für den wirtschaftlichen Betrieb die gesetzliche Verpflichtung gilt.

Folgen für Non-Profit-Unternehmen

Besteht die Verpflichtung zur Erstellung der E-Bilanz, so muss sowohl eine Bilanz als auch eine Gewinn- und Verlustrechnung an die Finanzverwaltung übermittelt werden. Nach herrschender Meinung erstreckt sich bei einer partiellen Steuerpflicht (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bei einer privatrechtlichen Körperschaft (Stiftung, e.V.) bzw. Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts) die Pflicht zur E-Bilanz nur auf diesen steuerpflichtigen Teil.

Im Rechnungswesen muss - um eine eigene E-Bilanz („Spartenbi-

lanz“) aufzustellen - eine Abgrenzung nach den steuerlichen Sphären möglich sein. Bisher wurden üblicherweise nur die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung nach steuerlichen Sphären aufgeteilt. Z.B. indem in einer Nebenrechnung (z.B. mit Hilfe eines Tabellenkalkulationsprogramms) eine Zuordnung der allgemeinen Erträge und Aufwendungen zu den Einnahmen und Ausgaben des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bzw. Betriebs gewerblicher Art vorgenommen wurde. Hinsichtlich der einzeln direkt zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen war dies leicht möglich. Gemeinkosten, z.B. die Geschäftsführungsausgaben, insgesamt waren verursachungsgerecht aufzuteilen. Dies wird in Zukunft nicht mehr ausreichend sein.

Zukünftig müssen neben den Erträgen und Aufwendungen der Gewinn- und Verlustrechnung alle Bilanzposten (u.a. Betriebs- und Geschäftsausstattung, Forderungen, Bankguthaben, Verbindlichkeiten, Rückstellungen etc.) eindeutig einer steuerlichen Sphäre zugeordnet werden.

Diese exakte Zuordnung von Aktiva und Passiva zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dürfte problematisch sein und bewirkt einen zusätzlichen Verwaltungsaufwand für die steuerbegünstigten Körperschaften. Hinzu kommt, dass dann auch das Eigenkapital des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nachgewiesen werden muss. Wird z.B. ein Gebäude im Wert von 1 Mio. Euro zu 30% dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet - dies sei aus Vereinfachungsgründen der einzige bilanziell aufgenommene Sachverhalt - würden 300 TEUR Gebäude aktiviert werden. Demnach müsste auch ein Eigenkapital in Höhe von 300 TEUR auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen werden. Dies könnte u.E.

einen Anstoß für die Finanzverwaltung liefern, die ordnungsgemäße Mittelverwendung zu prüfen.

Aktuelle Entwicklungen

Im Übrigen hat es sich auf der eingangs genannten Informationsveranstaltung des BMF am 4.2.2013 gezeigt, dass an den Taxonomien bisher nur geringfügige Veränderungen vorgenommen wurden. Für gemeinnützige Körperschaften fehlen bisher in den Taxonomien beispielsweise geeignete Konten zur Darstellung der Rücklagen nach § 58 Nr. 6 und 7 (zweckgebundene und frei Rücklage, Betriebsmittelrücklage).

Ab dem Geschäftsjahr 2013 muss zur Übermittlung der E-Bilanz das „Release 5.1“ zur HGB-Taxonomie verwendet werden. Mit dem angekündigten Nachfolger „Release 5.2“ soll es dann zusätzlich möglich sein, die E-Bilanz auch an den elektronischen Bundesanzeiger zu übermitteln. Hierbei ist allerdings zu erwähnen, dass die E-Bilanz einen viel höheren Detaillierungsgrad aufweist als die erforderliche Bilanz nach dem HGB.

Weiterhin ist zudem langfristig geplant, dass auch die Rückmeldungen der Finanzverwaltung an die Steuerpflichtigen im XBRL-Format erfolgen sollen.

Ausblick

Es bleibt abzuwarten, wie die Regelungen und Anforderungen an die E-Bilanz insbesondere im Non-Profit-Bereich weiter ausgestaltet und konkretisiert werden. Bisher gibt es nach wie vor keine spezielle Taxonomie für gemeinnützige Körperschaften.

Insbesondere zur Verpflichtung, wann genau eine E-Bilanz einzureichen ist (nur dann, wenn die Grenzen des § 141 Abs. 1 AO überschrit-

ten sind und das Finanzamt nach § 141 Abs. 2 AO dazu aufgefordert hatte - so Ley oder dann, wenn Umsätze > 35.000 im wirtsch. Geschäftsbetrieb vorliegen), sollte eine Klarstellung der Finanzverwaltung innerhalb der Übergangszeit bis Ende 2015 erfolgen.

Gewerbliche Tochtergesellschaft (z.B. Servicegesellschaften in der Rechtsform der GmbH) sind bereits heute schon E-Bilanz-pflichtig.

Daher ist es empfehlenswert, dass sich gemeinnützige Einrichtungen bereits im Zeitraum der Übergangsregelung bestmöglich auf die Anwendung der Regelungen zur E-Bilanz einstellen.



Yvonne Jordan ist Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Warth & Klein Grant Thornton AG

Liegt eine Verpflichtung zur Erstellung und Übermittlung einer elektronischen Steuerbilanz vor, sollte bereits jetzt festgestellt werden, welche Bilanzposten dem steuerlichen Bereich der Körperschaft zugeordnet werden können. Darüber hinaus sind zum Zwecke der Abgrenzung eventuelle Anpassungen des Kontenrahmens vorzunehmen sowie das Vorliegen der technischen Voraussetzungen zu überprüfen.

Sofern diese Vorbereitungen möglichst frühzeitig in die Wege geleitet werden, kann die Umsetzung des Konzeptes der E-Bilanz erheblich erleichtert werden.



Prof. Dr. Friedrich Vogelbusch ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Partner der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Warth & Klein Grant Thornton AG sowie Honorarprofessor an der Hochschule für Soziale Arbeit in Dresden