

Gebührenrecht

Steuerberatungsgebühren im Zusammenhang mit BilMoG

von WP StB Gerals Schwamberger, Göttingen

Das am 28.5.09 im Bundesgesetzblatt (BGBl) veröffentlichte Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ist für Jahresabschlüsse für das nach dem 31.12.09 beginnende Geschäftsjahr zwingend anzuwenden. Dies gilt für alle Jahresabschlüsse, die nach Handelsrecht zwingend oder freiwillig erstellt werden. Die Änderungen und Ergänzungen im Handelsrecht haben dazu geführt, dass im Jahr der erstmaligen Anwendung Übergangsvorschriften beachtet werden können. Für die laufende Erstellung von Jahresabschlüssen sind die Ansatz- und Bewertungsvorschriften zwingend anzuwenden.

1. Steuerberatungsgebühren nach der Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV)

Alle gewerblichen Unternehmen, die nach dem Handelsrecht verpflichtet sind, Jahresabschlüsse zu erstellen, müssen „Handelsbilanzen“ nach den Vorschriften des HGB und ggf. nach gesellschaftsrechtlichen Vorschriften erstellen. Dies gilt auch für das Steuerrecht, weil unverändert nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz als Grundlage für die Besteuerung gilt. Dies gilt auch für solche Unternehmen, die nicht zur Aufstellung einer Handelsbilanz verpflichtet sind (Kleinunternehmen, Land- und Forstwirte, Freiberufler) und lediglich freiwillig Bilanzen nach Handelsrecht erstellen.

**Pflicht zur
Aufstellung einer
„Handelsbilanz“**

Für die Bemessung von Gebühren nach § 35 StBGebV ist also eindeutig Grundlage die Handelsbilanz. Dies wird auch dadurch deutlich, dass nach § 35 Abs. 1 Nr. 3 a + b StBGebV zum einen die Ableitung des steuerlichen Ergebnisses aus dem Handelsbilanzergebnis (a) und zum anderen die Entwicklung einer Steuerbilanz aus der Handelsbilanz (b) aus der Steuerberatergebührenverordnung nachvollziehbar ist. Dies bedeutet, dass Steuerberatungsgebühren im Rahmen des Einsatzes und der Bearbeitung von Jahresabschlüssen nach BilMoG nach § 1 StBGebV und i.S.d. § 33 Steuerberatungsgesetz (StBerG) nach dieser Verordnung abzurechnen sind. Selbstverständlich sind die nach der Steuerberatergebührenverordnung möglichen individuellen Vereinbarungen mit Mandanten i.S.d. § 4 StBGebV für höhere Gebühren als die Steuerberatergebührenverordnung und i.S.d. § 14 StBGebV als Pauschalvergütung vereinbar.

**Grundlage für die
Gebühren ist die
Handelsbilanz**

2. Steuerberatungsgebühren bei Anwendung der Übergangsregelungen nach BilMoG

In den Artikeln 66, 67 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) sind die Übergangsvorschriften für die erstmalige Anwendung des BilMoG zusammengefasst.

Erheblicher Mehraufwand bei Anwendung der Übergangsvorschriften

Für den Bilanzaufstellenden ist es ein Wahlrecht, ob er diese Übergangsvorschriften anwenden will. Ist dies der Fall, entsteht für den Jahresabschlussersteller (Steuerberater, Wirtschaftsprüfer) unter Umständen ein erheblicher Mehraufwand, der sich allerdings nur im Erstjahr der Anwendung des BilMoG ergibt.

Die Übergangsvorschriften beziehen sich in der Regel auf eine retrograde Aufarbeitung von Bilanzpositionen, die in der Schlussbilanz des Vorjahrs unter steuerlichen Gesichtspunkten angesetzt wurden und nunmehr unter Anwendung der geänderten Handelsrechts neu ermittelt werden müssen. Nach Art. 67 Abs. 8 EGHGB sind die bisherige Form oder die bisher angewandten Bewertungsmethoden wahlweise nicht fortzuführen. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB (Bewertungsstetigkeit), § 265 Abs. 1 HGB (Gliederungsstetigkeit) und § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB (Darstellung von Abweichungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Anhang) sind bei der erstmaligen Aufstellung des Jahresabschlusses nach den geänderten Vorschriften nicht anzuwenden.

Keine Regelung für die zusätzlichen Tätigkeiten in der StBGebV

Die Gestaltung der Steuerberatungsgebühren für die zusätzlichen Tätigkeiten bei der Erstellung von Jahresabschlüssen für Mandanten nach den Übergangsvorschriften ist explizit in der Steuerberatergebührenverordnung nicht geregelt. Danach sind grundsätzlich die vorhandenen Vorschriften des § 35 StBGebV anzuwenden, wobei es sicherlich auf die Art und den Umfang der Tätigkeiten im Einzelfall ankommt. Auch die Frage, ob es sich um ein Einzelunternehmen, eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft handelt, ist für die Gebührengestaltung und -bemessung von Bedeutung.

Retrograde Aufarbeitung des Anlagevermögens

2.1 Einzelunternehmen und Personengesellschaften

Die Gebühren für die Tätigkeiten zu den Übergangsvorschriften können je nach Größe des Unternehmens sowie nach Umfang und Schwierigkeit der Jahresabschlusserstellung sehr unterschiedlich sein. Bei einer Vielzahl von kleineren Unternehmen dürfte als wesentliche Tätigkeit die retrograde Aufarbeitung des Anlagevermögens eine bedeutende Rolle spielen. Hierbei ist es erforderlich, dass ein handelsrechtliches und steuerrechtliches Anlageverzeichnis zu erstellen ist (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG). Die AfA löst handelsrechtlich hinsichtlich der Nutzungsdauer der einzelnen Wirtschaftsgüter wie auch der Art der Abschreibung und der Eliminierung steuerrechtlicher Sonderabschreibungen die hauptsächliche Tätigkeit aus. Dies kann im Einzelfall mit einem relativ geringen Arbeitsaufwand möglich sein, sodass diese Mehrarbeit durch die Berechnung im Rahmen des § 35 Abs. 1 Nr. 1 a StBGebV durch eine Erhöhung der Rahmengebühr ausreichend abgegolten sein kann.

Bei Personengesellschaften und größeren Unternehmungen kann natürlich noch eine Reihe anderer Tätigkeiten erforderlich werden. So ist z.B. zu überprüfen, ob die Bewertung von Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern (z.B. Produktionsunternehmen), die Bewertung des Vorratsvermögens, der Ansatz von Rückstellungen (Abzinsung), oder die Bewertung von Verbindlichkeiten zusätzlichen und unter Umständen erheblichen Aufwand erfor-

dern. Auch soweit für Mitarbeiter Pensionsrückstellungen mit Rückdeckungsversicherungen vorhanden sind, sind diese nach BilMoG neu zu bewerten.

Bei umfangreichen, zeitaufwendigen und schwierigen Tätigkeiten im Zusammenhang mit den Übergangsvorschriften zum BilMoG dürfte in der Regel eine Erhöhung des Rahmensatzes i.S.d. § 35 Abs. 1 Nr. 1a StBGebV nicht ausreichen, um diese Tätigkeiten abzugelten. Unter dem Gesichtspunkt, dass die Überleitungsvorschriften erforderlich sind, um den Jahresabschluss nach BilMoG zu erstellen, können diese Tätigkeiten i.S.d. § 35 Abs. 3 StBGebV nach der Zeitgebühr – und hierbei gehe ich von einem Stundensatz in der Nähe der Höchstgebühr aus – abgerechnet werden.

Ansatz einer Zeitgebühr in der Nähe der Höchstgebühr

In der Fachliteratur wird vielfach darauf hingewiesen, dass zur Neubewertung der Wirtschaftsgüter und der sonstigen Bilanzpositionen mit Beginn des Wirtschaftsjahrs nach dem 31.12.09 gestartet werden muss. Es trifft insofern zu, dass geänderte Abschreibungssätze oder Neubewertungen bereits zu Beginn des Wirtschaftsjahrs angesetzt werden müssen. Insofern empfehlen viele Autoren, zu Beginn des Wirtschaftsjahrs eine Eröffnungsbilanz zu erstellen.

Nach den Vorschriften des HGB und den Überleitungsvorschriften des EGHGB ist eine solche Eröffnungsbilanz, die auch ggf. der Offenlegung unterliegt, nicht zu erstellen. Allerdings ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Erstellung einer solchen Eröffnungsbilanz intern erhebliche Vorteile hat, weil die Entwicklung der einzelnen Wirtschaftsgüter und Bilanzpositionen übersichtlich darstellbar ist. Meines Erachtens ist bei Erstellung einer solchen Eröffnungsbilanz eine Gebühr i.S.d. § 35 Abs. 1 Nr. 4 StBGebV nicht gerechtfertigt, weil diese Eröffnungsbilanz lediglich für interne Zwecke des Jahresabschlusserstellers von Bedeutung ist. Die hierfür erforderlichen Arbeiten sind m.E. nach § 35 Abs. 3 StBGebV auch mit der Zeitgebühr abzurechnen.

Erstellung einer Eröffnungsbilanz ist nicht verpflichtend

Für Personengesellschaften sind in der Regel zusätzliche Arbeiten insofern notwendig, weil die Änderung von Bilanzpositionen auch das Eigenkapital betrifft und die Verteilung des Eigenkapitals auf die einzelnen Personengesellschafter angemessen erfolgen muss.

2.2 Kapitalgesellschaften

Über die Tätigkeiten bei Anwendung der Übergangsvorschriften zum BilMoG bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften hinaus sind weitere Tätigkeiten im Rahmen von Kapitalgesellschaften erforderlich.

Dazu gehören die Neugestaltung von Pensionsrückstellungen (insbesondere für Gesellschafter-Geschäftsführer) und die Neuberechnung sowie der geänderte Ausweis des sogenannten Planvermögens. Hinzu kommt die Wahlmöglichkeit, latente Steuern – insbesondere aktive latente Steuern – auszuweisen. Weiter sind in erheblichem Umfang die Angaben im Anhang erweitert worden, sodass auch für die dortige zutreffende Darstellung zusätzliche Ermittlungsarbeiten anfallen können.

Neugestaltung von Pensionsrückstellungen

Für die Gebührenbemessung gilt ebenso, dass bei einem geringfügigen Umfang der erforderlichen Tätigkeiten mit einer Erhöhung des Rahmensatzes nach § 35 Abs. 1 Nr. 1a StBGebV oder bei einem größeren Tätigkeitsumfang gem. § 35 Abs. 3 StBGebV mit der Zeitgebühr abzurechnen ist.

3. Steuerberatungsgebühren bei Erstellung von Jahresabschlüssen nach BilMoG

Schriftliche Vereinbarung mit dem Auftraggeber

Soweit Auftraggeber die Überleitungsvorschriften zum BilMoG nicht anwenden wollen oder soweit Jahresabschlüsse im Folgejahr nach Einführung von BilMoG zu erstellen sind, können die Gebühren für die Erstellung der Jahresabschlüsse nach § 35 Abs. 1 StBGebV abgerechnet werden. Soweit im Einzelfall die Erstellung des Jahresabschlusses aufgrund der Vorschriften des BilMoG erhebliche Mehrarbeiten erfordert, als dies vor Inkrafttreten des BilMoG der Fall war, könnte es in Einzelfällen sein, dass eine Erhöhung über die Höchstgebühr des § 35 Abs. 1 StBGebV nicht möglich ist. In diesen Fällen kann lediglich eine schriftliche Vereinbarung mit dem Auftraggeber i.S.d. § 4 Abs. 1 StBGebV geschlossen werden, um die Tätigkeiten ausreichend abrechnen zu können.

4. Berichterstattung

Angaben im Anhang in erheblichem Umfang

Die Erstellung der Handelsbilanz nach BilMoG sowohl im Jahr der erstmaligen Anwendung als auch in den Folgejahren ist für die Offenlegung gegenüber Banken, Versicherungen oder sonstigen Interessenten wie auch für die Offenlegung i.S.d. § 325 HGB von besonderer Bedeutung, weil die finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmens für Außenstehende dargestellt werden. Es ist daher auf jeden Fall im Jahr der erstmaligen Anwendung von BilMoG sinnvoll, im Rahmen eines schriftlichen Erläuterungsberichts zunächst auf die Anwendung von BilMoG und damit verbundenen Änderungen im Jahresabschluss gegenüber den Vorjahren hinzuweisen. Für Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. sind in erheblichem Umfang zusätzliche Angaben im Anhang zu machen.

Gebühr ist je nach Aufwand und Umfang sowie nach Schwierigkeit zu bemessen

Um den Geschäftspartnern und Empfängern der Handelsbilanz eine zutreffende Darstellung der Bilanzpositionen zukommen zu lassen und im Interesse des Auftraggebers eine möglichst positive Darstellung des Unternehmens zu erzielen, kann ein Erläuterungsbericht ein besonderes Gewicht erhalten. Die hierfür erforderlichen Tätigkeiten zur Erstellung des Erläuterungsberichts und der Darstellung der vorgenommenen Änderungen nach BilMoG sind nach § 35 Abs. 1 Nr. 6 StBGebV abzurechnen. Bemessungsgrundlage für die Wertgebühr gem. § 35 Abs. 2 Nr. 3 StBGebV der für die dem Erläuterungsbericht zugrundeliegenden Abschlussarbeiten maßgebliche Gegenstandswert für die Handelsbilanz, der entsprechend § 35 Abs. 2 Nr. 1 StBGebV ermittelt wird. Aufgrund des großen Rahmens für die Bemessung dieser Gebühr ist diese je nach Aufwand und Umfang sowie nach Schwierigkeit und Bedeutung der Angelegenheit zu bemessen.

5. Gebühren für das steuerliche Ergebnis

Die umfangreichen Wahlmöglichkeiten für die Erstellung von Handelsbilanzen nach dem neuen Handelsrecht sind bei der Gebührenbemessung dort in Rechnung zu stellen. Das der Besteuerung zugrundeliegende Ergebnis weicht jedoch in Zukunft zum Teil erheblich vom handelsrechtlichen Ergebnis ab. Die Abweichungen können im Einzelfall nicht nur betragsmäßig, sondern auch hinsichtlich der einzelnen Positionen einen erheblichen Umfang annehmen.

Teilweise erhebliche Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz

5.1 Plausibilitätsbeurteilung

Soweit vom Auftraggeber die Plausibilitätsbeurteilung in Auftrag gegeben wird, bezieht sich diese ausschließlich auf die Handelsbilanz. Die Gebührenabrechnung erfolgt gem. § 612 BGB und nicht nach der StBGebV. Es ist auch nicht zulässig, im Rahmen dieser Abrechnung ggf. unzureichend abgerechnete Ermittlungen für steuerliche Zwecke einzubeziehen.

5.2 Gebühren für die Erstellung einer Steuerbilanz

Bei erheblichen Abweichungen einer Vielzahl von Bilanzpositionen in der Handelsbilanz gegenüber der Steuerbilanz kann eine zusätzliche Steuerbilanz sinnvoll sein, bei der die nach dem Steuerrecht anzusetzenden und zu bewertenden Bilanzpositionen ausgewiesen werden. Dies dürfte im Einzelfall mit dem Auftraggeber abzustimmen sein. Die Gebührenabrechnung erfolgt gem. § 35 Abs. 1 Nr. 3 b StBGebV und gilt für alle Tätigkeiten, die bei der Erstellung des steuerlichen Ergebnisses erforderlich sind.

Nicht in dieser Gebühr enthalten sind, soweit erforderlich, Tätigkeiten wie die in § 36 StBGebV genannten Prüfungstätigkeiten für steuerliche Zwecke. Diese Gebühren können immer dann anfallen, wenn ein entsprechender zusätzlicher Auftrag vorliegt.

Prüfungstätigkeiten für steuerliche Zwecke

Über die Gebühr für die Erstellung der Steuerbilanz hinaus können jedoch Tätigkeiten i.S.d. § 35 Abs. 3 StBGebV anfallen, wenn Anfertigung oder Berichtigung von Inventurunterlagen und sonstige Abschlussvorarbeiten für die Erstellung der Steuerbilanz zusätzlich anfallen sollten. Dies kann z.B. dann der Fall sein, wenn die Bewertung von Herstellungskosten oder die Anwendung von Verbrauchsfolgeverfahren bei Bewertung des Vorratsvermögens anders erfolgen, als dies nach steuerlichen Vorschriften zulässig ist, oder wenn sie in der Handelsbilanz wahlweise anders vorgenommen wird.

5.3 Ableitung des steuerlichen Ergebnisses aus dem Handelsbilanzergebnis

Es ist davon auszugehen, dass für alle Handelsbilanzergebnisse nach Anwendung von BilMoG Ableitungsrechnungen zur Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses aus dem Handelsbilanzergebnis notwendig werden. So ist schon bisher bei Anwendung der umgekehrten Maßgeblichkeit bis einschließlich 2009 eine Reihe von Berichtigungspositionen gegenüber dem Jahresabschlussergebnis notwendig gewesen. Diese Berechnungen werden nunmehr erweitert um die Abweichungen zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz, sodass letztlich für die meisten Steuerpflichtigen,

Erweiterungen der Ableitungsrechnungen

die eine Handelsbilanz erstellen, diese Ableitungsrechnung erforderlich wird, soweit nicht eine gesonderte Steuerbilanz erstellt wird.

Korrektur der Handelsbilanzwerte um die steuerlich abweichenden Werte

Die Berechnung der Gebühr erfolgt nach dem Gegenstandswert i.S.d. § 35 Abs. 2 StBGebV, wobei die Handelsbilanzwerte um die steuerlich abweichenden Werte korrigiert werden müssen und i.S.d. § 35 Abs. 2 Nr. 1 StBGebV entsprechend eine berichtigte Bilanzsumme und eine berechnete betriebliche Jahresleistung zugrunde zu legen sind.

Beispiel

Bilanzsumme Handelsbilanz		1.000
Jahresleistung Handelsbilanz		4.000
Bilanzsumme nach Ableitung	1.000.000,00	
minus AfA-Differenz	- 20.000,00	
minus aktive latente Steuern	- 30.000,00	
plus Differenz Pensionsrückstellung	<u>10.000,00</u>	970
Bemessungsgrundlage für die Gebühr nach § 35 Abs. 1 Nr. 3 a StBGebV		
Bilanzsumme nach Steuerrecht	970.000,00	
betriebliche Jahresleistung	<u>4.000.000,00</u>	
	4.970.0000,00	
Bemessungsgrundlage für Steuerbilanz-Mittelwert		2.485

Gebührenrechnung

	Wert/Std.	Rahmensatz	Betr
Jahresabschluss zum 31.12.10 gem. § 35 Abs. 1 Nr. 1a StBGebV	2.500.000 EUR	25/10	3.445,
Abschlussvorarbeiten - Ermittlung der Bilanzwerte nach den Übergangsvorschriften zum BilMoG gem. § 35 Abs. 3 StBGebV	36 Std.	92,00 EUR	2.392,
Arbeiten für die Überleitung des steuerlichen Ergebnisses aus dem Handelsbilanzergebnis gem. § 35 Abs. 1 Nr. 3a StBGebV	2.485.000 EUR		689,
Erstellung eines Anhangs gem. § 35 Abs. 1 Nr. 1b StBGebV	2.500.000 EUR	7/10	964,
Erstellung eines schriftlichen Erläuterungsberichts gem. § 35 Abs. 1 Nr. 6 StBGebV	2.500.000 EUR	5/10	689,
Entgelte für Post- und Telekommunikationsdienstleistungen gem. § 16 StBGebV			80,
Summe			8.259,
Umsatzsteuer 19 %			<u>1.569,</u>
Gesamtsumme			9.828,