

HONORARANSPRUCH

Erstellung des Jahresabschlusses: Diese Leistungen sind als Zeitgebühr abrechenbar

von StB WP Gerald Schwamberger, Göttingen

| Die Erstellung von Jahresabschlüssen für Mandanten ist neben der Erstellung von Finanz- und Lohnbuchführungen sowie von Steuererklärungen eine der grundlegenden Einnahmequellen für den steuerberatenden Beruf. Da diese Tätigkeiten außerdem die wesentlichen Vorbehaltsaufgaben i. S. des § 33 StBerG sind, sollten sie angemessen und umfassend – d. h. unter Ausnutzung aller Abrechnungsmöglichkeiten – honoriert werden. KP erläutert, wie das gelingt. |

Grundsätze für die Abrechnung von Jahresabschlüssen

Seit dem Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) hat sich die Erstellung von Jahresabschlüssen nach Handelsrecht und nach Steuerrecht erheblich auseinanderentwickelt. Während der Jahresabschluss bis zum Jahr 2009 im Wesentlichen für Klein- und Kleinstunternehmen hinsichtlich des Handels- bzw. Steuerrechts als Einheitsbilanz erstellt wurde, ist dies nunmehr nur noch in relativ wenigen Fällen möglich. So fordern Banken von ihren Kunden grundsätzlich die Handelsbilanz. Die Handelsbilanz ist für offenkundigspflichtige Unternehmen dem Bundesanzeiger zu übermitteln, während für die Besteuerung die Steuerbilanz zugrunde zu legen ist.

Folglich liefern die Zahlen der Handelsbilanz die Grundlage der Gebührenermittlung. Die wesentlichen berufsrechtlichen Abschlussarbeiten sind nach § 35 Abs. 1 StBVV abzurechnen. Sie umfassen alle Tätigkeiten, die bei Vorlage einer ordnungsmäßigen und vollständig abgestimmten Buchführung zu erledigen sind. Das bedeutet, dass unter Bezugnahme auf § 35 Abs. 3 StBVV die Finanzbuchführung des jeweiligen Wirtschaftsjahrs bis zur abgestimmten Saldenbilanz vorliegen muss, von der aus die erforderlichen Abschlussbuchungen vorzunehmen sind.

MERKE | Abschlussarbeiten sind nach § 35 StBVV von den Angehörigen der steuerberatenden Berufe abzurechnen. Eine Abrechnung z. B. nach Zeitgebühren ist deshalb nicht zulässig, weil die Angehörigen der steuerberatenden Berufe gemäß § 64 StBerG i. V. mit § 1 StBVV daran gebunden sind. Lediglich eine schriftliche Vereinbarung i. S. des § 4 Abs. 1 StBVV, mit der eine höhere als die gesetzliche Vergütung vereinbart wird, ist zulässig.

Die Gebührenbemessung für die Erstellung eines Jahresabschlusses ist hinsichtlich des Gegenstandswerts i. S. des § 35 Abs. 2 StBVV durch die entsprechenden Daten des handelsrechtlichen Jahresabschlusses vorgegeben. Die angemessene Gebühr ist durch den Steuerberater nach billigem Ermessen zu bestimmen (§ 11 StBVV). Die Gebühr ist im Einzelfall unter Berücksichti-

Einheitsbilanz
nur noch in relativ
wenigen Fällen
möglich

Zahlen der Handels-
bilanz liefern die
Grundlage der
Honorierung

Berufsträger
müssen Vorschriften
der StBVV anwenden

gung aller Umstände, insbesondere der Bedeutung der Angelegenheit, des Umfangs und der Schwierigkeit der beruflichen Tätigkeit zu bemessen. Daneben kann ein besonderes Haftungsrisiko berücksichtigt werden. Die in § 11 StBVV ausdrücklich genannten „Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Auftraggebers“ sind ggf. in Extremfällen ebenfalls bei der Bestimmung des Rahmensatzes zu berücksichtigen. Die Vorschrift lässt je nach den Grundlagen des Einzelfalls einen großen Rahmen zur Gebührenbemessung.

§ 11 StBVV bietet großen Rahmen zur Gebührenbemessung

Tätigkeiten im Umfeld der Erstellung des Jahresabschlusses

Oft sind die für den Jahresabschluss gefertigten Finanzbuchführungen nicht endgültig und vollumfänglich abgestimmt oder erstellt, sodass diese aufgearbeitet werden müssen, bevor mit den Jahresabschlussarbeiten begonnen werden kann.

Finanzbuchführung wird vom Ersteller des Jahresabschlusses erledigt

Wird die Finanzbuchführung vom Ersteller des Jahresabschlusses gefertigt, sind diese Arbeiten im Rahmen des § 33 StBVV zu erledigen und ggf. abzurechnen. Eine zusätzliche Berechnung als Vorarbeiten gemäß § 35 Abs. 3 StBVV i. V. mit § 13 StBVV mit der Zeitgebühr kann nur in besonderen Fällen zulässig sein. Das ist der Fall, wenn Arbeiten nachgeholt werden müssen, die zusätzlich zur bisher erstellten Buchführung durchzuführen sind und nicht zu den laufenden Buchführungsarbeiten gehören.

Finanzbuchführung wurde vom Auftraggeber oder einem Dritten erstellt

Soweit die vom Auftraggeber vorgelegte Finanzbuchführung unvollständig oder fehlerhaft ist, sind die nachzuholenden Arbeiten gemäß § 35 Abs. 3 StBVV zusätzlich nach der Zeitgebühr (§ 13 StBVV) abrechenbar. Die nach § 33 Abs. 1 StBVV vorgesehenen Rahmengebühren gehen davon aus, dass die Finanzbuchführung bis zur abgestimmten Saldenbilanz vorgelegt wird. Alle zur Erreichung dieses Kriteriums darüber hinaus erforderlichen Arbeiten können zusätzlich abgerechnet werden.

Zusätzliche Abrechnung mit der Zeitgebühr nach § 13 StBVV möglich ...

Die abzurechnenden Jahresabschlussarbeiten i. S. des § 33 Abs. 1 - 5 StBVV erfassen ausschließlich die zur Erstellung des Jahresabschlusses erforderlichen Arbeiten, nicht jedoch solche Tätigkeiten, die dem Jahresabschlussersteller als sogenannte Vor- oder Zusatzarbeiten vom Auftraggeber übertragen werden. Diese werden, soweit sie für die Erstellung des Jahresabschlusses zwingend notwendig sind, gemäß § 35 Abs. 3 StBVV mit der Zeitgebühr gemäß § 13 StBVV abgerechnet. Dazu gehören z. B.:

... auch für vom Auftraggeber übertragene Vor- oder Zusatzarbeiten

- Ermittlung der Herstellungskosten von Anlagegütern (z. B. im Unternehmen erstellte Produktionsmaschinen, Bauinvestitionen)
- Ermittlung des Waren- oder Materialbestands
- Ermittlung der teillfertigen Leistungen
- Ermittlung von Teilabschreibungen auf Anlagevermögen
- Bewertung des Umlaufvermögens (z. B. ausländische Finanzanlagen)
- Ermittlung und Bewertung von Rückstellungen (z. B. für Garantieleistungen, Prozessrisiko, Arbeitnehmeransprüche, Aufbewahrung von kaufmännischen Unterlagen des Unternehmens)

- Ermittlung von Wertberichtigungen bei den Debitoren
- Ermittlung oder Prüfung der abzugsfähigen/nicht abzugsfähigen Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG
- Abstimmung des Personenkontokorrents, soweit dies nicht im Rahmen der Erstellung der Finanzbuchführung möglich war
- Ermittlung der Entnahme- bzw. Ausschüttungsfähigkeit bei Kapitalgesellschaften sowie Kapitalgesellschaften & Co.

Sonstige Aufträge im Zusammenhang mit der Jahresabschlusserstellung

Als zusätzliche Aufträge sind insbesondere solche Leistungen zu sehen, die vom Mandanten oft auf Verlangen der kreditfinanzierenden Banken erbeten werden. Diese Aufträge werden nicht nach der StBVV abgerechnet, weil sie nicht zu den Vorbehaltsaufgaben i. S. des § 33 StBerG zählen. Die Abrechnung solcher Tätigkeiten erfolgt gemäß den §§ 312, 332 BGB mit der üblichen Gebühr, die z. B. als Zeitgebühr mit höheren Stundensätzen als nach § 13 StBVV möglich berechnet werden kann. Eine analoge Anwendung des § 13 StBVV oder eine pauschalierte Abrechnung ist jedoch zulässig.

Die betriebswirtschaftlich geprägten Aufträge können sehr vielfältig sein. Dazu gehören z. B.:

- **Plausibilitätsbeurteilung oder Erstellung des Jahresabschlusses mit umfangreichen Prüfungshandlungen:** Die z. B. von Banken geforderten zusätzlichen Leistungen des Jahresabschlusserstellers sind rein betriebswirtschaftlicher Natur und nur dann nach § 36 StBVV abzurechnen, wenn sie für steuerliche Zwecke (bei Anforderung durch die Finanzbehörde) erforderlich sind oder analog der Berechnung zugrunde gelegt werden.
- **Erstellung von konsolidierten Konzernabschlüssen:** Diese Jahresabschlüsse sind nach §§ 290 ff. HGB aufzustellen und dienen keinen steuerlichen Zwecken. Sie werden neben den Einzelabschlüssen der beteiligten Unternehmen erstellt. Die Erstellung eines Konzernabschlusses aus steuerlichen Gründen ist im Zusammenhang mit der Berechnung der Zinsschranke gemäß § 38a KStG denkbar. Sie ist nach § 35 Abs. 1 StBVV abzurechnen.
- **Offenlegung von Jahresabschlüssen beim Bundesanzeiger:** Soweit für die Offenlegung zusätzliche Abschlussarbeiten anfallen, sind diese vereinbare Tätigkeiten i. S. des § 57 Abs. 3 StBerG und nicht nach der StBVV abzurechnen.
- **Erstellung einer Überschuldungsbilanz:** Diese dient bei Körperschaften und Personengesellschaften ohne Haftung einer natürlichen Person der Feststellung, ob eine Insolvenzpflicht oder gar Insolvenzverschleppung vorliegen könnte. Ein solcher Auftrag ist in der Regel nicht aus steuerlichen Gründen vorzunehmen. Daher handelt es sich um eine vereinbare Tätigkeit i. S. des § 57 Abs. 3 StBerG.
- **Erstellung von Controlling-Auswertungen wie Ermittlung des Cash-Flows:** Filialabrechnungen, Pro-Kopf-Umsatz, Bewegungsbilanz, Liquiditätsbilanz, Statistiken usw. sind nicht nach der StBVV abzurechnen. Auch hierbei handelt es sich um vereinbare Tätigkeiten.

Abrechnung
als vereinbare
Tätigkeiten i. S. des
§ 57 Abs. 3 StBerG

Erstellung von
konsolidierten
Konzernabschlüssen

Erstellung einer
Überschuldungs-
bilanz

Abrechnung von Sonderbilanzen

Unter Sonderbilanzen im weitesten Sinne sind solche Bilanzen zu verstehen, die nicht Hauptbilanz für das jeweilige Unternehmen sind. Hierzu gehören Bilanzen i. S. des § 35 Abs. 1 Nr. 4 und 5 StBVV, aber auch Teilbilanzen (z. B. Bilanzen von Betriebsteilen), die Insolvenzbilanz, die Liquidationsbilanz oder die Zwischenbilanz. In der Regel werden diese Sonderbilanzen – mit Ausnahme der in § 35 Abs. 1 Nr. 4 und 5 StBVV genannten – nicht nach der StBVV abgerechnet, weil sie regelmäßig nicht für steuerliche Zwecke zu erstellen sind, sondern zivilrechtlichen oder betriebswirtschaftlichen Zwecken dienen. Die Abrechnung für derartige Tätigkeiten kann also nach einer Zeitgebühr erfolgen. Diese ist in der Regel nicht nach § 13 StBVV, sondern nach den §§ 312, 332 BGB anzusetzen.

Sonderbilanzen werden in der Regel nicht nach der StBVV abgerechnet

Hinsichtlich häufiger Fragen von Kollegen und der Diskussionen innerhalb des Berufsstands, ob die E-Bilanz nicht als eine besondere Bilanz abrechenbar sei, vertritt der Autor die Meinung, dass die E-Bilanz nichts anderes als die aus der Handelsbilanz entwickelte Steuerbilanz ist. Diese wird nach § 35 Abs. 1 Nr. 3a oder b StBVV abgerechnet. In der Regel wird eine Steuerbilanz aus der Handelsbilanz bereits unter der Taxonomie der E-Bilanz erstellt, so dass – abgesehen von der elektronischen Übermittlung an das zuständige FA – keine zusätzlichen Tätigkeiten anfallen (siehe Meyer/Goez/Schwamberger: Praxiskommentar zur StBVV, Rz. 2a [4]; so auch Feiter: Die neue StBVV, Rz. 566). Wenn die in § 35 Abs. 1 Nr. 3 StBVV vorgesehenen Rahmengebühren nicht für die Tätigkeit ausreichen, ist mit dem Mandanten insoweit ein schriftlicher Vergütungsvertrag gemäß § 4 Abs. 1 StBVV abzuschließen.

E-Bilanz ist die aus der Handelsbilanz entwickelte Steuerbilanz

Berichtigung von Jahresabschlüssen

Die Änderung oder Berichtigung von Jahresabschlüssen erlaubt keine zusätzliche Gebühr, wenn der Steuerberater diese Notwendigkeit zu vertreten hat. Soweit die Berichtigung oder Änderung aber durch den Mandanten veranlasst oder durch Umstände erforderlich wird, die weder Mandant noch Steuerberater zu vertreten haben, ist diese abrechenbar.

Keine zusätzliche Gebühr, wenn Berater Änderung zu vertreten hat

Es ist im Einzelfall zu unterscheiden, nach welchen Vorschriften der StBVV oder – soweit es sich um vereinbarte Tätigkeiten handelt – nach welchen Kriterien die Abrechnung erfolgen soll. Die Berichtigung oder Änderung, die nicht vom Steuerberater zu vertreten ist, kann bei Abrechnung des Jahresabschlusses durch eine Erhöhung des Rahmensatzes nach § 35 Abs. 1 StBVV oder (falls das nicht ausreicht) durch eine schriftliche Vereinbarung gemäß § 4 Abs. 1 StBVV abgerechnet werden.

Berichtigungen und Änderungen, die zwingend erforderlich werden, weil Tatbestände oder Wertansätze in der ursprünglichen Bilanz unzutreffend waren, ohne dass dies vom Jahresabschlussersteller zu vertreten ist, können grundsätzlich nach § 35 Abs. 1 StBVV (ggf. mit einem niedrigen Rahmensatz) berechnet werden. Allerdings ist die Angemessenheit i. S. von § 11 StBVV zu berücksichtigen. So wird es nicht angemessen sein, einen hohen Rahmensatz zu wählen, wenn nur geringfügige Änderungen von Bilanzpositionen er-

Abrechnung nach § 35 Abs. 1 StBVV

forderlich sind, der Arbeitsaufwand relativ gering ist und die Berichtigung oder Änderung ohne wesentliche Bedeutung ist. Für diese Fälle kann die Berichtigung nach § 35 Abs. 3 StBVV mit der Zeitgebühr abgerechnet werden. Berichtigungen und Änderungen von Tätigkeiten, die nach den §§ 312, 332 BGB mit der üblichen Gebühr berechnet wurden (z. B. Liquidationsbilanz, Ermittlung von betriebswirtschaftlichen Kennzahlen), können auch entsprechend abgerechnet werden.

Erstellung von Gewinnermittlungen gemäß § 4 Abs. 3 EStG

Die Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben für land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche und freiberufliche Einkünfte wird gemäß § 25 StBVV abgerechnet. Auch für diese Gewinnermittlungsart können Vor- und Nacharbeiten anfallen, sodass ein Teil der Ausführungen für Jahresabschlüsse analog für diese Gewinnermittlungsart gilt. So sind Vorarbeiten entsprechend den vorherigen Ausführungen gemäß § 25 Abs. 2 StBVV ebenfalls zusätzlich mit der Zeitgebühr gemäß § 13 StBVV abrechenbar.

Auch für diese Gewinnermittlungsart fallen zusätzliche Tätigkeiten für betriebswirtschaftliche oder zivilrechtliche Zwecke an. Diese sind als vereinbare Tätigkeiten nach den §§ 312, 332 BGB mit der üblichen Gebühr, in der Regel eine Zeitgebühr, abrechenbar. Entsprechende Tätigkeiten sind z. B.:

- Ermittlung von betriebswirtschaftlichen Kennzahlen
- Ermittlung personenbezogener Umsätze oder Kosten
- Ermittlung von Kapitalkonten für Beteiligte von Personengesellschaften

Abrechnungen als Pauschalgebühren

Nach § 14 StBVV können Tätigkeiten, die für denselben Auftraggeber laufend auszuführen sind, im Rahmen einer Pauschalvergütung vereinbart werden. Ein großer Teil der in diesem Beitrag genannten Vor- und Nacharbeiten oder Zusatzaufträge kann in eine Pauschalregelung mit einbezogen werden.

PRAXISHINWEIS | Es bietet sich an, eine Pauschalvereinbarung schriftlich abzufassen und nicht nur hinsichtlich des Umfangs, sondern auch hinsichtlich der Berücksichtigung der wirtschaftlichen Daten und des zeitlichen Laufs klar zu umreißen.

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- „Wann und wie kann eine Zeitgebühr berechnet werden? – Teil 1“, in KP 16, 93
- „Wann und wie kann eine Zeitgebühr berechnet werden? – Teil 2“, in KP 16, 109

Abrechnung nach
§ 25 StBVV

Laufend auszufüh-
rende Tätigkeiten
für denselben
Auftraggeber



ARCHIV

Weitere lesenswerte
Beiträge zum Thema!