

Jahresabschlüsse

Messerscharfe Vorgaben

Veröffentlicht im DATEV magazin 3_2011, Seite 26

Beim Jahresabschluss ist nun ausdrücklich zu erklären, dass bestimmte Regeln eingehalten wurden. Betroffen sind vor allem die Vollständigkeitserklärung, die schriftliche Auftragsbestätigung und der Erstellungsbericht.

Die aktualisierten berufsständischen Verlautbarungen zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen der Bundessteuerberaterkammer^[1] und des Instituts der Wirtschaftsprüfer^[2] enthalten eine Reihe von Regelungen bereits vorangegangener Verlautbarungen, aber auch eine Reihe von Neuerungen. Am auffälligsten sind die Änderungen in der Begrifflichkeit (beurteilen statt prüfen) und die veränderten Formulierungen bezüglich der zu erteilenden Bescheinigung. So enthalten alle Musterbescheinigungen folgende Formulierung: "Wir haben unseren Auftrag unter Beachtung der Verlautbarung der BStBK zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen durchgeführt." oder "Wir haben unseren Auftrag unter Beachtung des IDW-Standards: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen (IDW S 7) durchgeführt."

Der Hinweis, dass die Grundsätze der zitierten berufsständischen Verlautbarungen im Mindestumfang der zu erteilenden Bescheinigungen eingehalten wurden, ist als eine Entsprechenserklärung zu verstehen, beispielsweise wie die nach § 161 Aktiengesetz (AktG). Dort müssen Vorstand und Aufsichtsrat einer börsennotierten Gesellschaft jährlich eine Erklärung abgeben, inwieweit sie den Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) befolgen, während beim Erstellen von Jahresabschlüssen nun ebenso ausdrücklich zu erklären ist, dass die zu beachtenden berufsständischen Grundsätze eingehalten wurden. Eine solche Entsprechenserklärung war den Vorgängerversionen fremd.

An den bisherigen Veröffentlichungen zu den aktualisierten berufsständischen Verlautbarungen fällt auf, dass sich keiner der Autoren mit den Formulierungen der Musterbescheinigungen auseinandergesetzt hat.

Entsprechenserklärung

Die Fachbücher zur Jahresabschlusserstellung enthalten keine Ausführungen zum Begriff "Entsprechenserklärung", allenfalls im Zusammenhang mit der Jahresabschlussprüfung und der Vorstands- und Aufsichtsratsklärung nach dem bereits erwähnten § 161 Aktiengesetz (AktG).^[2] Eine Legaldefinition des Begriffs "Entsprechenserklärung" gibt es nicht.

Jeder Hinweis ist, vorausgesetzt man hat bestimmte Bezugsquellen (Normen, Standards oder Ähnliches) beachtet, eine Entsprechenserklärung. Sie ist speziell dann gegeben, wenn die Empfänger der Erklärung ohne Weiteres davon ausgehen können, dass der Inhalt der Bezugsquellen sowie die Empfehlungen der berufsständischen Institutionen voll umfänglich beachtet wurden.

Verbindliche Verlautbarungen

Die zitierten berufsständischen Verlautbarungen entsprechen der Berufsauffassung, nach der Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer eigenverantwortlich Jahresabschlüsse erstellen. Sie gelten für gesetzlich vorgeschriebene und freiwillig erstellte Jahresabschlüsse sowie für Steuerberater sinngemäß bei der Erstellung der steuerlichen Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG).

Die Justiz sieht in diesen Verlautbarungen, die zweifellos keine Rechtsnormen darstellen, als Verkehrs- und Berufspflicht an, die so mittelbar verbindlich sind. Beachtet ein Abschlussprüfer^[4] oder ein Steuerberater^[5] die zitierten Grundsätze nicht, muss er damit rechnen, dass ihm dies zu seinem Nachteil - und zwar sowohl zivil- als auch berufsrechtlich - ausgelegt werden kann. Nach dem zitierten Standard des IDW (Tz. 52) hat ein Wirtschaftsprüfer beim Erstellen eines Jahresabschlusses von seinem Auftraggeber eine Vollständigkeitserklärung einzuholen. In der zitierten Verlautbarung der BStBK (Tz. 53) wird analog empfohlen, dass ein mit dem Jahresabschluss beauftragter Steuerberater von dem betroffenen Unternehmen eine Vollständigkeitserklärung einholt. Wer aber daraus schließt, dass eine solche Vollständigkeitserklärung im Belieben des Steuerberaters steht, der irrt. Vielmehr ist die Empfehlung der BStBK, eine Vollständigkeitserklärung einzuholen, als fester Bestandteil der berufsüblichen Praxis anzusehen. In begründeten Fällen, vor allem unter dem Grundsatz der Wesentlichkeit, kann aber darauf verzichtet werden. Der Steuerberater sollte aber bedenken, dass er im Zweifelsfall - selbst bei der Auftragsart "ohne Beurteilungen" - darlegen muss, warum er ohne die Erklärung von der Vollständigkeit der erteilten Informationen ausging.

Beide berufsständischen Verlautbarungen stimmen dahingehend überein, dass im sogenannten einleitenden Teil des Erstellungsberichts auf die Vollständigkeitserklärung hinzuweisen ist. Bezüglich des Hinweises, dass die Grundsätze der berufsständischen Verlautbarungen eingehalten und eine Vollständigkeitserklärung eingeholt wurde, muss deshalb differenziert werden. Wenn die Erstellungsarbeit und die Berichterstattung des Berufsträgers auch bezüglich der Empfehlungen voll umfänglich den Verlautbarungen entsprechen, so reicht der in den Musterbescheinigungen enthaltene Hinweis "Wir haben unseren Auftrag unter Beachtung der Verlautbarung der BStBK zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen durchgeführt". Weicht der Berufsträger jedoch bei den Erstellungsarbeiten, der Berichterstattung oder der Bescheinigung auch nur von einer der Verlautbarungsempfehlungen ab, muss er entweder den zitierten Hinweistext entsprechend abändern / ergänzen, beispielsweise in "Abweichend von vorgenannter Verlautbarung lag bei Unterzeichnung dieser Bescheinigung keine berufsübliche Vollständigkeitserklärung vor" beziehungsweise im Erstellungsbericht noch in der Bescheinigung darf dann ein Hinweis auf eine der beiden zitierten berufsständischen Verlautbarungen enthalten sein. So sieht der Empfänger des Berichts und der Bescheinigung, dass der Jahresabschluss ohne Beachtung der genannten Verlautbarungen erstellt wurde.

Auftragsumfang und rechtliche Einordnung

Bei der Auftragsannahme muss der Berater festlegen, auf welcher Grundlage "und nach welcher Maßgabe^[6] der Jahresabschluss zu erstellen ist". Während das IDW davon ausgeht, dass der Erstellungsauftrag jährlich neu

einzuholen ist, empfiehlt die BStBK bei erstmaliger schriftlicher Auftragsannahme eine Auftragsbestätigung. Im Übrigen reicht es der BStBK aus, wenn der Erstellungsauftrag einmal als eine Art Dauerauftrag eingeholt wird.

Voraussetzungen sind, dass der Berufsträger bei erstmaliger Auftragsannahme eindeutig festlegt, welche Aufgaben er übernimmt, und der Tätigkeitsumfang in der Auftragsbestätigung im Einzelnen beschrieben ist. Bei den Folgerstellungsarbeiten darf es zu keinen wesentlichen Veränderungen des Auftragsinhalts kommen. Auch diese Empfehlung der BStBK ist von der Entsprechenserklärung der Bescheinigung erfasst. Soweit kein schriftlicher Dauerauftrag vorliegt, der die Aufgaben und den Tätigkeitsumfang beschreibt, darf also entweder kein Hinweis auf die Einhaltung der berufsständischen Verlautbarungen in der erteilten Bescheinigung gegeben werden oder es muss ein entsprechender Hinweis in der Bescheinigung enthalten sein.

Nach bisher herrschender Meinung wurde in der Jahresabschlusserstellung regelmäßig ein Dienstvertrag gesehen. Die zukünftige Rechtsprechung aber wird diese Ansicht nicht aufrechterhalten. Denn sowohl die Verlautbarung der BStBK als auch die des IDW hält die Erstellung von Jahresabschlüssen für spezielle Aufträge. Jede Beauftragung zur Erstellung eines Jahresabschlusses ist also ein Werkvertrag.

Erstellungsbericht

BStBK und IDW empfehlen, einen Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses zu verfassen. Soweit der erteilte Auftrag den sogenannten Erstellungsbericht ausdrücklich nicht umfasst, haben die Berater darauf in der zu erteilenden Bescheinigung gesondert hinzuweisen. Auch das ist eine Auswirkung der Entsprechenserklärung.

Verantwortung und Haftung

Die Verlautbarungen der BStBK und des IDW stellen übereinstimmend klar, dass die Erstellung eines Jahresabschlusses durch den Berufsträger "... das für die Buchführung zuständige Organ nicht von seiner gesetzlichen Verantwortung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Buchführung" befreit. Diese Verantwortung wird auch nicht durch eine erteilte Vollständigkeitserklärung gemindert.

Der Berater muss die beim Jahresabschluss erforderlichen Tätigkeiten vornehmen, um auf Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie der eingeholten Vorgaben auftragsgemäß die gesetzlich vorgeschriebene Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erstellen zu können. Er muss davon überzeugt sein, dass der von ihm bescheinigte Jahresabschluss den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung entspricht. In den Verantwortungsbereich des Beraters fällt auch, die erforderlichen Informationen zur auftragsgemäßen Erstellung des Jahresabschlusses einzuholen. Die Frage nach weiteren Informationen oder das Anfordern fehlender Unterlagen ist noch keine Beurteilungshandlung, erst die Bewertung der Antworten und vorgelegten Dokumente.

Beurteilungshandlungen gemäß den Verlautbarungen von BStBK und IDW beziehen sich also ausschließlich auf die Beurteilung der erteilten Auskünfte und Informationen sowie der vorgelegten Unterlagen.

Selbst wenn es den Auftragsstyp die "Jahresabschlusserstellung ohne Beurteilung" betrifft, muss der Berater offensichtlichen, für ihn als Sachverständigen ohne besondere Überprüfung erkennbaren Zweifeln an der Richtigkeit

einzelner Bilanzansätze nachgehen. Zumindest hat er Rückfragen an den Mandanten zu richten. Ein kritikloses Erstellen des Abschlusses aus den vorgelegten Unterlagen ist jetzt nicht mehr möglich.^[7]

Zweifel können sich an der Klarheit und Wahrheit, den Wertansätzen, dem Ansatzrecht und der Ansatzpflicht sowie der Vollständigkeit ergeben, etwa wenn die Richtigkeit des Vorratsvermögens gegenüber den Vorjahresansätzen oder infolge abweichender Relation zwischen Umsatz und Waren- oder Materialeinsatz in Frage steht. Gleiches gilt bei nicht ausreichender Dotierung der Rückstellungen oder nicht erklärbaren Abweichungen der Verbindlichkeiten gegenüber dem Vorjahr. Bei nicht behebbaren, wesentlichen Zweifeln muss der Berater in der Bescheinigung darauf hinweisen oder keine Bescheinigung erteilen. Einen Versagungsvermerk oder Ähnliches gibt es nicht.^[8]

Haftungsfragen

Ansprüche von Geschädigten gegen den Berater setzen stets voraus, dass ein entstandener Schaden sowie ein schuldhaftes Verhalten des Beraters nachgewiesen wird, das für den Eintritt des Schadens auch ursächlich war. Zu den erhöhten, potenziellen Haftungsrisiken wird auf die Veröffentlichungen von BStBK^[9] und vom Deutschen Steuerberaterverband (DStV)^[10] verwiesen. Eine Recherche in Datenbanken oder im Internet nach haftungsbegründender Kausalität durch fehlerhafte Entsprechenserklärung wegen Nichteinholung einer Vollständigkeitsklärung war nicht besonders erfolgreich. Daraus zu schließen, es ergäben sich keine Haftungsrisiken, dürfte eine schwerwiegende Fehlinterpretation sein. Es entspricht wohl mehr dem sprichwörtlichen Verhalten des Vogels Strauß: Kopf in den Sand stecken.^[11]

Dem Berater ist beim Unterschreiben der erteilten Bescheinigung bekannt, beziehungsweise es hätte ihm bekannt sein müssen, dass keine berufsübliche Vollständigkeitsklärung vorliegt. Die uneingeschränkte Entsprechenserklärung in der Bescheinigung ist ein schwerwiegendes fachliches Fehlverhalten. Es wird dazu führen, dass Geschädigte, die in die Schutzwirkung Dritter fallen, aber auch Insolvenzverwalter, vermehrt versuchen werden, eine schadensbegründende Kausalität aus diesem fachlichen Fehlverhalten herzuleiten. Ebenso ist zu befürchten, dass die Rechtsprechung bei einem derartigen fachlichen Fehlverhalten eine Beweislastumkehr annimmt, da der Berater beim Jahresabschluss als Sachverständiger tätig wird.

Das Einholen einer berufsüblichen Vollständigkeitsklärung ist eine Erstellungshandlung; sie verlangt vom Berufsträger genauso viel Beachtung wie jede andere Tätigkeit im Zusammenhang mit der Erstellung eines Jahresabschlusses. Zwar ist der prozentuale Anteil der jährlich erstellten Jahresabschlüsse, die infolge inkorrektur Entsprechenserklärung und/oder inkorrektur Vollständigkeitsklärungen zu einem Fremdschaden führen, eher gering. Dennoch wäre es ein schwerwiegender Fehler, diese Thematik für unbedeutend zu halten. Denn die Schadensfälle infolge dieser Inkorrektheit können im Einzelfall erheblich sein.

Deckungsschutz fraglich

Die allgemeinen Versicherungsbedingungen für die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung von Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern enthalten Haftungsausschlüsse "... wegen Schadenverursachung durch wissentliches Abweichen von Gesetz, Vorschrift, Anweisung oder Bedingung des Auftraggebers oder durch sonstige wissentliche Pflichtverletzung ... ". Daraus folgt, dass der Berater, dem eine Schadenverursachung wegen

Nichtbeachtung der zitierten berufsständischen Verlautbarungen nachgewiesen wird, die daraus resultierenden Schadensforderungen ohne Rückdeckung durch seine Vermögenshaftpflichtversicherung begleichen muss.

Fußnoten:

^[1] Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) vom 12. und 13.04.2010 (BStBK VL-JA 04/2010); Deutsches Steuerrecht (DStR) Heft 16/2010 vom 23.04.2010. Download unter www.bstbk.de, Rubrik: Aktuelle Themen (bzw. der Vorgängerversion).

^[2] Verlautbarung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW), IDW-Standard S 7 (Der IDW-Standard S 7 wurde in den IDW-Fachnachrichten Nr. 12/2009, S. 623 bis 635 veröffentlicht bzw. in der Vorgängerversion).

^[3] IDW-PS-345 - IDW Prüfungsstandard: Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung (DATEV LEXinform Dok.-Nr. [0800424](#)).

^[4] WP-Handbuch I 2006 WP-Handbuch 2006 A:/ VII. /3. Einzelne Berufspflichten Rz. 366.

^[5] Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2010/2011 V Berufsrecht in der Praxis Rz. 123.

^[6] Handels- und/oder Steuerrecht, Spezialgesetze, Gesellschaftsvertrag, gegebenenfalls mit gesetzlicher Norm spezifiziert.

^[7] Ebenso Feld in IDW Standard: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen, Steuerberatung (Stbg) 12/2010 S. 543.

^[8] Farr/Niemann, Neue Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer und Steuerberater IDW S 7 und Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer - Gemeinsamkeiten und Unterschiede, in DStR 2010/1095 [1101].

^[9] BStBK-Kammermitteilung 051/2009.

^[10] DStV-Beilage in Stbg, Heft 07/2010, mit weiteren Nachweisen.

^[11] Zu den Risiken des Steuerberaters bei der Jahresabschlusserstellung in Krisenfällen des Mandanten siehe Fuchsen in KSI (Krisen-, Sanierungs- und Insolvenzberatung) im Heft 6/2010 (November 2010).