

Fragen und Antworten

zur

„Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen“

Nachfolgend werden Fragen beantwortet, die bei der Bundessteuerberaterkammer wiederholt zu der Verlautbarung zur Jahresabschlusserstellung eingegangen sind. Der Fragen-Antworten-Katalog ist nicht abschließend und wird bei Bedarf aktualisiert.

1. Wo finde ich die Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer?

Die Verlautbarung steht auf der Homepage der BStBK unter www.bstbk.de unter Downloads/Fachinfos zum Download bereit. Sie ist in der DStR in Heft 16/2010 als Beihefter und im Berufsrechtlichen Handbuch im berufsfachlichen Teil veröffentlicht worden.

2. Warum gibt es eine neue Verlautbarung?

Eine Überarbeitung der Verlautbarung war aufgrund der Entwicklung in der Rechnungslegung und der Anpassung an die heutigen Qualitätsanforderungen notwendig geworden. Darüber hinaus gab es zwischen den berufsständischen Organisationen der Steuerberater und der Wirtschaftsprüfer unterschiedliche Auffassungen im Hinblick auf die Bescheinigungsformulierung zur Jahresabschlusserstellung mit Plausibilitätsbeurteilung. Nach einem konstruktiven und zielführenden Diskussionsverlauf mit dem IDW einigten sich die Berufsorganisationen auf inhaltlich weitgehend übereinstimmende Grundsätze und vor allem auf gleichlautende Bescheinigungsformulierungen.

Die Einigung zwischen den Berufsorganisationen war auch für die Berufsangehörigen mit der Doppelqualifikation Steuerberater/Wirtschaftsprüfer wichtig, die sich jetzt berufsrechtlich

problemlos auch auf die Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer beziehen können. Die Erstellung eines Jahresabschlusses kann grundsätzlich nicht an unterschiedliche Anforderungen geknüpft werden, je nach dem welcher Berufsträger damit befasst ist. Das Ergebnis muss immer ein den gesetzlichen Voraussetzungen entsprechender Jahresabschluss sein, unabhängig davon, ob ein Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer den Abschluss erstellt hat. Somit sind die Empfehlungen der Berufsorganisationen inhaltlich weitgehend identisch. Damit ist eine gleich hohe Qualität der Jahresabschlusserstellung unabhängig von der beruflichen Qualifikation des Erstellers gewährleistet.

Die neue Verlautbarung enthält viele der bereits in der bisherigen Verlautbarung aus 2001 angesprochenen relevanten Anforderungen an die Jahresabschlusserstellung, geht aber detaillierter auf die einzelnen Punkte ein und erläutert umfassender den Verantwortungsbereich des Steuerberaters. Die Stellung des Steuerberaters als Experte bei der Jahresabschlusserstellung wird dadurch hervorgehoben.

3. Bescheinigung über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung

Die in der Anlage 2 der Verlautbarung dargestellten Bescheinigungsformulierungen können sowohl bei der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als auch bei der nach § 4 Abs. 1 EStG analog angewandt werden. Die Begriffe „Aufzeichnungen/Unterlagen“ sind insofern als Oberbegriff zu verstehen und umfassen auch eine mögliche Buchführung. Der Steuerberater hat darauf zu achten, dass er den Bescheinigungstext den Gegebenheiten des Einzelfalls entsprechend anpasst.

4. Verwendung eines Rundstempels durch doppelt qualifizierte Kammermitglieder

Kann ein Steuerberater/Wirtschaftsprüfer einen Steuerberater-Rundstempel bei der Jahresabschlusserstellung verwenden?

Grundsätzlich ist der Steuerberater an das Berufsrecht der Steuerberater, der Wirtschaftsprüfer an das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer gebunden. Liegt eine Doppelqualifikation vor, sind somit die Berufsrechte beider Berufe zu beachten, im Zweifel gilt das strengere Recht.

Im Hinblick auf die Verwendung eines Steuerberater-Rundstempels vertritt die Wirtschaftsprüferkammer folgenden Standpunkt:

„Auch bei der Anwendung der BStBK-Verlautbarung ist ein WP/vBP selbstverständlich nicht von den sich aus der WPO und der BS WP/vBP ergebenden Regelungen und Berufspflichten befreit. Dies gilt für die Pflicht zur Führung der Berufsbezeichnung ebenso wie etwa für die Unzulässigkeit der Verwendung eines Steuerberaterrundstempels. ... So hat etwa ein WP/StB auch bei Heranziehung der BStBK-Verlautbarung die Bescheinigung als „Bescheinigung des Wirtschaftsprüfers“ zu bezeichnen, diese auch als Wirtschaftsprüfer zu unterzeichnen und die Verwendung eines Steuerberaterrundstempels zu unterlassen.“

Die WPK stützt sich dabei auf die Regelungen in §§ 48, 57 Abs. 4 der WPO und § 18 der Berufssatzung. Danach ist Wirtschaftsprüfern die Verwendung eines siegelimitierenden Rundstempels versagt.

Die Bundessteuerberaterkammer vertritt jedoch die Auffassung, dass der Rundstempel der Steuerberater nicht siegelimitierend ist.

Hier handelt es sich um eine Frage des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer. Berufsangehörige mit der Doppelqualifikation Steuerberater/Wirtschaftsprüfer sollten auf die Verwendung eines Rundstempels verzichten.

5. Erstellung des Jahresabschlusses in der Einzelpraxis eines Steuerbers/Wirtschaftsprüfers

Wie lautet die Überschrift der Bescheinigung, wenn ein Berufsangehöriger mit Doppelqualifikation in Einzelpraxis einen handelsrechtlichen Jahresabschluss unter Beachtung der Ver-

lautbarung der Bundessteuerberaterkammer erstellt? Können/müssen bei der Unterschrift beide Berufsbezeichnungen geführt werden?

Nach § 43 StBerG haben Berufsangehörige im beruflichen Verkehr die Berufsbezeichnung zu führen. Gleiches gilt für Wirtschaftsprüfer gemäß § 18 Abs. 1 WPO. Der Berufsangehörige muss als Steuerberater/Wirtschaftsprüfer unterschreiben. Wird in der Überschrift die Berufsbezeichnung aufgenommen – was aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer nicht zwingend ist –, sollten ebenfalls beide Berufsbezeichnungen erwähnt werden.

6. Erstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses durch eine Wirtschaftsprüfer/Steuerberater-Gesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft/Partnerschaftsgesellschaft/Sozietät

Auftragnehmer ist eine o. g. Gesellschaft, die die Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer beachtet, bei der Unterzeichnung soll eine Doppelzeichnung durch einen Wirtschaftsprüfer/Steuerberater und einen Steuerberater erfolgen. Wie lautet die Überschrift der Bescheinigung? Welche Berufsbezeichnungen werden bei der Unterschrift durch die Berufsangehörigen geführt?

In der Praxis wird zum Teil lediglich die Überschrift „Bescheinigung“ gewählt, da sich z. B. auch aus dem Erstellungsbericht der Auftragnehmer ergibt. Sofern es ausnahmsweise keinen Bericht gibt, sollte in der Überschrift der Bescheinigung der Auftragnehmer benannt werden, so dass damit auch die vertretenen beruflichen Qualifikationen erkennbar sind. Die Bescheinigung kann von einem Steuerberater gemeinsam mit einem Steuerberater/Wirtschaftsprüfer unterschrieben werden.

7. Fragen zur Bescheinigung über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung

Welche Überschrift ist bei dieser Bescheinigung zu wählen, wenn Auftragnehmer z. B. eine Steuerberatungsgesellschaft ist?

Als Überschrift kann „Bescheinigung über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung“ oder „Bescheinigung der xy-Steuerberatungsgesellschaft über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung“ gewählt werden.

Ist bei einer Bescheinigung über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung im Sinne einer fachlich korrekten Formulierung der Begriff „Geschäftsjahr“ durch „Wirtschaftsjahr“ zu ersetzen?

Sofern ausschließlich eine steuerliche Gewinnermittlung erfolgt, kann der handelsrechtliche Begriff „Geschäftsjahr“ durch den steuerrechtlichen Begriff „Wirtschaftsjahr“ ersetzt werden.

8. Banken fordern vermehrt Jahresabschlüsse mit Plausibilitätsbeurteilung. Wie können Steuerberater damit umgehen?

Im Rahmen der Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 18 KWG gehen die Anforderungen der Banken zunehmend dahin, dass sie Jahresabschlüsse nur mit Plausibilitätsbeurteilungen oder umfassenden Beurteilungen akzeptieren.

Bei der Einschätzung muss berücksichtigt werden, dass die BaFin alle Rundschreiben zur Anwendung und Auslegung des § 18 KWG aufgehoben hat und somit jede Bank für sich die Anforderungen an die Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse selbst bestimmen kann. Der Steuerberater sollte aktiv auf den Mandanten zugehen und die Thematik ansprechen.

Die Vorlage eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilung kann bei den Banken zu einem besseren Rating führen. Auch insofern sollte der Mandant informiert werden.

Den Banken gegenüber sollte deutlich gemacht werden, dass sich durch die neue Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer an den auch bis dahin vorhandenen drei Auftragsarten nichts Wesentliches geändert hat, dass der vom Steuerberater erstellte Jahresabschluss grundsätzlich aufgrund der beruflichen Qualifikation des Steuerberaters hochwertig ist, insbesondere, wenn der Steuerberater auch die Bücher geführt hat.

9. Anwendungsbereich der Verlautbarung

Die Verlautbarung legt die Berufsauffassung dar, nach der *Steuerberater* im Rahmen ihrer Eigenverantwortlichkeit Jahresabschlüsse erstellen. Sie gilt bei der Erstellung gesetzlich vorgeschriebener und freiwillig erstellter Jahresabschlüsse sowie sinngemäß bei der Erstellung der steuerlichen Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG.

Grundsätzlich gilt die Verlautbarung für die Erstellung des *deutschen* handelsrechtlichen Jahresabschlusses. Eine sinngemäße Anwendung der Regelungen dieser Verlautbarung auf die Erstellung von Jahresabschlüssen oder Abschlussbestandteilen nach anderen Rechtsordnungen, die einem deutschen handelsrechtlichen oder steuerrechtlichen Jahresabschluss vergleichbar sind, ist grundsätzlich möglich (z. B. die Erstellung eines österreichischen oder belgischen Jahresabschlusses). In diesen Fällen bietet es sich aber an, die Anwendung der Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer im Auftrag zu vereinbaren.

10. Was ist Führung der Bücher?

Die Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer unterscheidet zwischen Mitwirkung des Steuerberaters an der Buchführung und umfassender Buchführung durch den Steuerberater. Der Steuerberater sollte genaue Angaben machen, in welchem Umfang er an der Buchführung beteiligt war.

Der Begriff *Buchführung* umfasst ein Buchführungssystem (einfache/doppelte/kameralistische Buchführung) sowie die zugehörigen Bücher.

- In der Regel erfolgt eine systematische Unterscheidung der nach § 238 HGB zu führenden Bücher in Grund-, Haupt- und Nebenbücher.
- In einem *Grundbuch* (Journal) werden die Geschäftsvorfälle in zeitlicher Ordnung erfasst. Als solche sind insbesondere Kassen-, Wareneingangs- und Warenausgangsbücher zu betrachten.
- Im *Hauptbuch* erfolgt eine systematische Zuordnung der Geschäftsvorfälle unter sachlichen Gesichtspunkten nach einem Kontenplan.
- In einem *Nebenbuch* (Hilfsbuch, Nebenbuchhaltung) werden bestimmte Teilbereiche der aufzeichnungspflichtigen Vorgänge ausgelagert und lediglich zusammengefasst in das Hauptbuch übernommen. Nebenbücher sind z. B. die Anlagen-, Kontokorrent- und Lohnbuchhaltung.

Der Steuerberater sollte darstellen, ob er mit der Führung des Hauptbuches oder einem der Nebenbücher beauftragt war. In der Praxis dürfte die Führung eines Grundbuches durch den Steuerberater selten der Fall sein.

11. Wie kann die Abrechnung bei der Mitwirkung an der Aufstellung des Lageberichts erfolgen (§ 35 Abs. 1 Nr. 1c, 7c StBGebVO, Rz. 10 der Verlautbarung)?

Die Aufstellung des Lageberichts obliegt den gesetzlichen Vertretern der Kapitalgesellschaft (§§ 264 Abs. 1, 289 HGB). Der Steuerberater darf den Lagebericht nicht selbst erstellen, kann aber in begrenztem Umfang bei der Aufstellung des Lageberichts mitwirken. Anders als bei der Erstellung des Jahresabschlusses ist im Hinblick auf den Lagebericht nicht abschließend geklärt, in welchem Umfang Tätigkeiten bei der Aufstellung delegiert und damit Verantwortungsbereiche z. B. auf den Steuerberater übertragen werden können. Unstreitig dürf-

te jedoch sein, dass der Steuerberater bei der Abfassung des Lageberichts beratend mitwirken darf. Eine Abrechnung kann dann gemäß § 35 Abs. 1 Nr. 7c StbGebV erfolgen.

Die komplette Erstellung des Lageberichts durch den Steuerberater ohne die Mitwirkung des zur Aufstellung des Lageberichts Verpflichteten ist unzulässig. Der Lagebericht enthält eine wirtschaftliche Gesamtbeurteilung durch die geschäftsführenden Organe hinsichtlich Vergangenheit und Zukunft des Unternehmens, diese höchstpersönliche Einschätzung des Unternehmens kann auch aus Haftungsgründen nicht durch den Steuerberater übernommen werden.

Eine redaktionelle, durch Formulierungshilfen geprägte Unterstützungsleistung, die die inhaltlichen Vorgaben des Kaufmanns zu den Bestandteilen des Lageberichts nicht verändert, ist als beratende Mitwirkung zulässig.

12. Kann ein Steuerberater in einer Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Sozietät S 7 verwenden?

Grundsätzlich kann der Steuerberater in einer Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Sozietät auch den IDW S 7 verwenden. Sofern allerdings die Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer strengere Anforderungen vorsieht (vgl. Tz. 67 zur Kündigung des Erstellungsauftrages), sind diese zu beachten.

13. Was ist bei der Dokumentation zu beachten?

Der Steuerberater hat die Erstellung des Jahresabschlusses angemessen zu dokumentieren. Alle Unterlagen, die erforderlich sind, um das Zustandekommen des Jahresabschlusses nachzuvollziehen, sind notwendiger Bestandteil der Rechnungslegung des bilanzierenden Unternehmens (Abschlussunterlagen) und diesem auszuhändigen.

Die darüber hinaus erfolgte Dokumentation von Arbeitsergebnissen des Steuerberaters, z. B. Checklisten, Plausibilitätsherleitungen, Berechnungen, Einschätzungen sowie weitere Nachweise, verbleibt in den internen Arbeitspapieren des Steuerberaters.

Diese Dokumentationsprozesse werden in der Praxis selten getrennt, so dass eine Vereinbarung üblich ist, die die Aufbewahrung der Abschlussunterlagen beim Steuerberater regelt.

14. Wie erfolgt die Belehrung über Wahlrechte?

Der Steuerberater hat den Auftraggeber über solche Sachverhalte, die zu Wahlrechten führen, in Kenntnis zu setzen. Die Ausübung von Wahlrechten liegt aber in der alleinigen Verantwortung des Kaufmanns und kann somit nicht – auch nicht im Falle der weitestgehenden Mitwirkung des Steuerberaters bei der Aufstellung – an diesen delegiert werden.

Eine umfassende Belehrung über alle *denkbar möglichen* Ansatz-, Bewertungs- und Ausweiswahlrechte wird nicht gefordert. Vielmehr sind anhand der allgemeinen vom Steuerberater einzuholenden Vorgaben des Kaufmanns, im Einzelfall die Gestaltungsmöglichkeiten darzustellen und im Sinne der (z. B. bilanzpolitischen) Zielvorgaben des Kaufmanns auszuüben.

15. Wie erfolgt die Berichterstattung wenn eine Handelsbilanz und eine Steuerbilanz oder nur eine Steuerbilanz erstellt werden?

Grundsätzlich gilt die Verlautbarung für die Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses durch den Steuerberater. Die Verlautbarung regelt die Anforderungen an die Jahresabschlusserstellung und erläutert den Verantwortungsbereich des Steuerberaters.

Die Verlautbarung gilt sinngemäß bei der Erstellung der steuerlichen Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG. Die Bescheinigung ist dann entsprechend anzupassen.

Erstellt der Steuerberater für seinen Mandanten eine Handelsbilanz und eine Steuerbilanz so sollte mit dem Mandanten vorab vereinbart werden, wie die Berichterstattung zu erfolgen hat. Ein Erstellungsbericht auch zur Steuerbilanz kann im Einzelfall sinnvoll sein, wenn wesentliche Posten des Jahresabschlusses zu erläutern sind und somit Abweichungen zur Handelsbilanz nachvollzogen werden können. Rückfragen des Finanzamtes könnten damit ggf. vermieden werden.

Im Hinblick auf die Bescheinigungen sollte ebenfalls zuvor mit dem Mandanten geklärt werden, wem der Jahresabschluss im weiteren Geschäftsverkehr vorgelegt wird und welche Anforderungen gestellt werden.

Für die Steuerbilanz (gem. § 5 EStG) ist eine isolierte Bescheinigung nicht vorgesehen. Es dürfte deshalb zweckmäßig sein, in der Steuerbilanz oder im Erstellungsbericht zur Steuerbilanz auf die für die Handelsbilanz erteilte Bescheinigung hinzuweisen.

Erstellt der Steuerberater auftragsgemäß nur eine Steuerbilanz, ist der Auftraggeber darauf hinzuweisen, dass eine gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses besteht.