



**WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER**

Körperschaft des  
öffentlichen Rechts

[www.wpk.de/praxishinweise/erstellung.asp](http://www.wpk.de/praxishinweise/erstellung.asp)

## **Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen: IDW S 7 und Verlautbarung der BStBK zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen**

### **Einführung und Hintergrund**

Bislang bestand insbesondere für solche WP/vBP, die zugleich als Steuerberater bestellt sind, Unsicherheit darüber, wie Bescheinigungen bei Aufträgen zu erteilen sind, die die Erstellung eines Jahresabschlusses mit gleichzeitiger Plausibilitätsbeurteilung beinhalten. Dies lag daran, dass die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) im Jahr 2001 eine Verlautbarung herausgegeben hatte, die in einigen Formulierungen den Eindruck erwecken konnte, die Beurteilung beziehe sich auch auf Sachverhalte, an denen der Beurteilende selbst mitgewirkt hat. Dies war vom Vorstand der WPK als bedenklich angesehen worden. Zu den Einzelheiten sei auf einen Beitrag im WPK Magazin 3/2006, Seite 23, verwiesen. In nachfolgenden Ausgaben des WPK Magazins (4/2006, Seite 37) wurde über die weiteren Entwicklungen berichtet, insbesondere über einen zwischen WPK, IDW und BStBK für eine Übergangszeit verabredeten Modus Vivendi (WPK Magazin 1/2007, Seite 19).

Inzwischen haben sowohl das IDW (IDW Fachnachrichten 12/2009, Seite 623 ff.) als auch die BStBK (Beihefter zu DStR 16/2010) überarbeitete Verlautbarungen zu diesem Thema herausgebracht.

Auf Seiten des Berufsstandes, insbesondere bei WPK-Mitgliedern mit gleichzeitiger Bestellung als Steuerberater, besteht ein Interesse zu erfahren, ob (nunmehr) die BStBK-Verlautbarung angewendet werden kann, ohne hierdurch gegen Berufspflichten zu verstoßen. Der Vorstand der WPK hat sich daher mit dem Thema befasst und ist zu folgenden Ergebnissen gekommen:

### **Maßgeblichkeit der inhaltlichen Aussagen**

Bei der Beurteilung der BStBK-Verlautbarung hat sich die WPK auf die Frage zu beschränken, ob sie inhaltlich relevante Passagen enthält, deren Befolgung zu einem Verstoß gegen

WP/vBP-Berufspflichten führen würde. Die seinerzeitigen Bedenken der WPK gegen die frühere BStBK-Verlautbarung resultierten in erster Linie daraus, dass durch die Bescheinigungstexte der Eindruck partieller Selbstprüfungen erweckt wurde. Die in der jetzigen BStBK-Verlautbarung enthaltenen Bescheinigungstexte sind hingegen zwar – aber auch lediglich hinsichtlich der unterschiedlichen Fallkonstellationen – etwas anders strukturiert, sie entsprechen aber nicht nur inhaltlich, sondern auch im Wortlaut den berufsrechtlich bedenkenfreien Bescheinigungstexten im IDW S 7. Auch in der Verlautbarung selbst entsprechen die Passagen, die sich zum Thema Selbstprüfung verhalten, wörtlich dem IDW S 7.

Nicht zur Unzulässigkeit der Anwendung der BStBK-Verlautbarung führt, dass die in Tz. 78 des IDW S 7 beschriebene Pflicht, das Unternehmen gegebenenfalls über Bestandsgefährdungen oder Gesetzesverstöße von gesetzlichen Vertretern oder Mitarbeitern im Erstellungsbericht oder in sonstiger Weise schriftlich zu berichten (**Redepflicht**), in der BStBK-Verlautbarung nicht erhalten ist. Eine solche Pflicht kann sich ungeachtet der Art des Erstellungsauftrags bereits aus der vertraglichen Treuepflicht ergeben. Bei dem Passus in Tz. 78 des IDW S 7 handelt es sich daher in erster Linie um einen rechtlichen Hinweis, dessen Fehlen in der BStBK-Verlautbarung nicht dazu führt, dass der Anwender von dieser Pflicht befreit ist oder einen entsprechenden Eindruck erweckt. Allerdings sollte dieser Hinweis auch bei Anwendung der BStBK-Verlautbarung beachtet werden, um aus einer unterlassenen Information unter Umständen resultierende Haftungsgefahren zu vermeiden.\*

In ähnlicher Weise beurteilt es der Vorstand, dass in Tz. 19 der BStBK-Verlautbarung anders als in Tz. 19 des IDW S 7 nicht auf die **Berufspflicht der Unparteilichkeit** hingewiesen wird. Dies liegt daran, dass die Steuerberater eine entsprechende Berufspflicht nicht kennen. Auch dies führt aber nicht dazu, dass die BStBK-Verlautbarung für WP/vBP nicht anwendbar ist. Die Berufspflicht der Unparteilichkeit bei Erstattung von Gutachten und Prüfungsberichten gilt unabhängig davon, ob hierauf in einer Verlautbarung ausdrücklich hingewiesen wird oder nicht.

Ebenfalls mit Blick auf die berufsrechtliche Zulässigkeit der Anwendung der BStBK-Verlautbarung nicht von Bedeutung ist auch, dass die nach Tz. 52 des IDW S 7 verpflichtende Einholung einer **Vollständigkeitserklärung** von dem beauftragenden Unternehmen in der BStBK-Verlautbarung nur empfohlen wird. Im Rahmen von Abschlussprüfungen wird die Einholung von Vollständigkeitserklärungen als ein Grundsatz ordnungsgemäßer Abschlussprüfung gewertet (WP Handbuch 2006 I R Tz. 771, Fn. 660). Allerdings „ist sie kein Ersatz für eigene Prüfungshandlungen“ (a. a. O. R Tz. 771), sondern „eine sachgerechte Ergänzung der Abschlussprüfung, die die Lücken schließen soll, die erfahrungsgemäß auch bei

---

\* Insoweit sei etwa auf das Urteil des OLG Hamm vom 27.3.2009 – 25 U 58/07 verwiesen (DStR 27/2010, Seite 1403). Das Gericht verurteilte einen Steuerberater zum Schadensersatz, der im Rahmen eines Auftrags zur Jahresabschlussstellung ohne weitere Prüfungshandlungen die Buchung von Millionenbeträgen auf dem Konto „durchlaufende Posten“ nicht hinterfragt und den Mandanten hierüber auch nicht informiert hatte. Es handelte sich um Beträge, die von einer Mitarbeiterin veruntreut wurden.

fachgerechter Prüfung und kritischer Untersuchung des Jahresabschlusses offen bleiben“ (a. a. O. R Tz. 772). Die Erstellung muss letztlich gewissenhaft erfolgen.

Wenn der Berufsangehörige aufgrund anderer Informationen davon ausgehen kann, alle relevanten Unterlagen hierfür zur Verfügung zu haben, reicht dies aus. Die Vollständigkeitserklärung ist letztlich in erster Linie für Nachweiszwecke hilfreich.

### **Formale Gesichtspunkte**

In formaler Hinsicht ist die BStBK-Verlautbarung auf die Rahmenbedingungen des Steuerberaterberufs zugeschnitten, ebenso wie der IDW S 7 auf die des Wirtschaftsprüfers. Als Beispiel seien die Hinweise auf die „Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterpraxis“ statt auf die VO 1/2006 sowie die in Fußnote 8 der BStBK-Verlautbarung empfohlene Verwendung des StB-Rundstempels im Zusammenhang mit den Bescheinigungen statt der in Tz. 67 des IDW S 7 enthaltenen (rein deklaratorischen) Ausführungen zur Frage der Siegelungsmöglichkeit genannt. Die Bescheinigungstexte selbst stellen ebenfalls auf den Steuerberater respektive den Wirtschaftsprüfer ab („Bescheinigung des Steuerberaters ...; Bescheinigung des Wirtschaftsprüfers ...“). Schließlich wird in den Bescheinigungstexten selbst wiederum auf die zugrunde gelegte BStBK-Verlautbarung respektive den IDW S 7 verwiesen.

Auch bei 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. Insoweit sind Anpassungen der Bescheinigungstexte ebenso erforderlich wie etwa auch bei Heranziehung des IDW S 7 durch einen vereidigten Buchprüfer, eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder eine mit der Erstellung beauftragte Sozietät.

So hat etwa ein WP/StB auch bei Heranziehung der BStBK-Verlautbarung die Bescheinigung auch als Wirtschaftsprüfer zu unterzeichnen und die Verwendung eines Steuerberaterrundstempels zu unterlassen.

Die Verwendung der Berufsbezeichnung auch im Rahmen der Bezeichnung der Bescheinigung ist vor dem Hintergrund des § 18 Abs. 1 Satz 1 WPO nicht zwingend. Soll dies – ausgehend von den Mustertexten – dennoch so gehandhabt werden, sollten auch hier beide Berufsbezeichnungen angegeben werden, schon um Be- und Unterzeichnung der Bescheinigung in Einklang zu bringen („Bescheinigung des Wirtschaftsprüfers/Steuerberaters“).

Ist Auftragnehmer eine Gesellschaft, sollte auch dies bereits in der Bezeichnung der Bescheinigung klargestellt und der Mustertext insoweit an die tatsächlichen Verhältnisse angepasst werden. Insoweit gilt nicht anderes als bei Heranziehung des IDW S 7 durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder eine mit der Erstellung beauftragte Sozietät (s. o.).

### **Fazit**

Insgesamt kann festgehalten werden, dass die BStBK-Verlautbarung nach Auffassung des Vorstandes der WPK keine inhaltlichen Aussagen enthält, die bei Anwendung durch den WP/vBP zur Annahme einer Verletzung von Berufspflichten führen würde. Da sowohl die BStBK-Verlautbarung als auch der IDW S 7 in den wesentlichen Ausführungen sowie insbesondere den Bescheinigungstexten nicht nur inhaltlich, sondern auch redaktionell übereinstimmen, stellt sich auf der anderen Seite aber die Frage, weshalb sich ein (gegebenenfalls zugleich als StB bestellter) WP/vBP überhaupt auf die BStBK-Verlautbarung beziehen sollte. Erleichterungen sind hiermit jedenfalls nicht verbunden.