



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

FAQs zu den Hinweisen

zur Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer

zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen

in Bezug auf Gegebenheiten,

die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen

Vorbemerkung

Die nachstehend zitierten Textziffern beziehen sich auf die obigen Hinweise, es sei denn, es wird ausdrücklich auf die Verlautbarung der BStBK zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen Bezug genommen.

1. Wie unterscheiden sich Verlautbarungen und Hinweise der BStBK?

Die Verlautbarungen der BStBK werden von der Bundeskammerversammlung beschlossen und sind von den Berufsangehörigen zu beachten. Sie entfalten berufsrechtliche Bindungswirkung für die Steuerberater.

Die Hinweise werden vom Präsidium der BStBK beschlossen. Die Hinweise sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problemkreisen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

2. Warum wurden die Hinweise überarbeitet?

Hintergrund ist in erster Linie die geänderte Rechtsprechung des BGH (Urteil vom 26. Januar 2017, Az. IX ZR 285/14), die zu einer verschärften Haftung des Steuerberaters führt. Danach haftet der Steuerberater für Insolvenzverschleppungsschäden bei einer unzulässigen Bilanzierung zu Fortführungswerten und hat gegenüber seinem Mandanten eine Hinweis- und Warnpflicht in den Fällen der Insolvenzreife des Unternehmens.

3. Welche besonderen Risiken bestehen für den Steuerberater bei einer verspäteten Erstellung des Jahresabschlusses?

Die Aufstellung des Jahresabschlusses bei Unternehmen, die sich in einer wirtschaftlichen Krise befinden, hat innerhalb von 2 bis 3 Monaten nach dem Schluss des Geschäftsjahres zu erfolgen („zeitnah und ohne schuldhaftes Zögern“; BVerfG, Beschluss vom 15. März 1978, Az. 2 BvR 927/76, mit Verweis auf BGH-Rechtsprechung).

Bei Anzeichen einer Unternehmenskrise ist daher zeitnah nach Ablauf des Geschäftsjahres mit den Erstellungsarbeiten zu beginnen, um eine insolvenzrechtliche Haftung zu vermeiden, die sich für den Steuerberater aus der verspäteten Erstellung des Jahresabschlusses ergeben kann.

Im Falle der (erstmaligen) Auftragserteilung nach Ablauf der o. g. Fristen, ist unverzüglich mit den Erstellungsarbeiten zu beginnen. Wenn die eigenen Kapazitäten für eine schnellstmögliche Bearbeitung nicht ausreichen, sollte der Auftrag nicht angenommen werden.

Bei Bestandsmandanten (Mandanten, bei denen der Steuerberater neben der Jahresabschlusserstellung mit der laufenden Erstellung oder Überwachung der Buchführung beauftragt ist) sollte der Berater durch Hinweise an den Mandanten und Planung seiner Kapazitäten dafür Sorge tragen, dass die Erstellung des Jahresabschlusses rechtzeitig erfolgt.

4. Wie kann der eigene Honoraranspruch bei Krisenunternehmen gesichert werden?

Aus Sicht des Steuerberaters muss vermieden werden, dass er selbst Gläubiger in der Insolvenz seines Mandanten wird bzw. erlangte Zahlungen im Rahmen einer Anfechtung zurückgefordert werden (§§ 129 ff. InsO).

Um dies zu erreichen, müssen die Vorgaben des § 142 InsO („Bargeschäft“) eingehalten werden. Die Vorschrift setzt keine Barzahlung voraus. Voraussetzung ist, dass der Schuldner für seine Leistung unmittelbar eine gleichwertige Gegenleistung in sein Vermögen erhält.

Es sollten daher schriftliche Honorarvereinbarungen abgeschlossen werden, die einen Zeitraum von Leistung und Gegenleistung (Zahlung) von nicht mehr als 30 Tagen vorsehen. Dies kann durch eine maximal 30-tägige Zahlungsfrist oder die Zahlung von Vorschüssen erfolgen. Im Falle des Vorschusses muss dieser der Gegenleistung innerhalb der nächsten 30 Tage entsprechen; ggf. sind in der Folge weitere Vorschüsse einzuholen.

Der rechtzeitige Zahlungseingang muss überwacht werden.

5. Wie weit reicht die Würdigungstiefe bei vom Mandanten getroffenen Maßnahmen?

Es kommt darauf an, welche Auftragsart mit dem Mandanten vereinbart worden ist.

Ist lediglich eine Jahresabschlusserstellung ohne Beurteilungen vereinbart, geht die Würdigungstiefe weniger weit („Einschätzung“, vgl. Tz. 86) als bei einer Erstellung mit umfassenden Beurteilungen.

Im Fall der Erstellung ohne Beurteilung genügt die Einschätzung, dass die von der Geschäftsführung getroffene(n) Maßnahme(n) grundsätzlich nicht offensichtlich ungeeignet ist, den Eintritt einer tatsächlichen und/oder rechtlichen Gegebenheit zu beseitigen (vgl. Tz. 108).

Demgegenüber muss der Steuerberater bei einer Plausibilitätsbeurteilung mit einer gewissen Sicherheit ausschließen können, dass die getroffene Maßnahme nicht ungeeignet ist (vgl. Tz. 38 der Verlautbarung).

6. Gibt es eine unterjährige Hinweispflicht bei Finanzbuchhaltungsmandaten?

Der Steuerberater hat sowohl bei dem Auftrag zur Erstellung eines Jahresabschlusses als auch außerhalb eines solchen beschränkten Auftrags gegenüber dem Mandanten eine unterjährige Hinweis- und Warnpflicht, wenn Gegebenheiten, die Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit begründen, offenkundig sind oder sich bei gewissenhafter Bearbeitung aufdrängen (vgl. Tz. 97).

7. Wie müssten diese Hinweise an den Mandanten – insbesondere ein Hinweis auf die Verpflichtungen des Geschäftsführers – bei einer drohenden Insolvenz aussehen?

Aus Gründen der Beweisvorsorge sollten die Hinweise an den Mandanten klar und deutlich in schriftlicher Form erfolgen. Es empfiehlt sich, ein Belehrungsschreiben an den Mandanten zu übersenden. Darin hat der Steuerberater die maßgeblichen Umstände gegenüber seinem Mandanten im Einzelnen zu bezeichnen und ihn konkret darauf hinzuweisen, dass diese Umstände Anlass zu einer Prüfung einer möglichen Insolvenzreife geben.

Der Inhalt des Schreibens ist abhängig vom jeweiligen Einzelfall.

Hierzu gibt es Muster in der einschlägigen Fachliteratur.

8. Was verbirgt sich hinter den Ausführungen in Tz. 96 zum sog. Anweisungsfall?

Der BGH hat in seinem Urteil vom 26. Januar 2017 eine zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters dann verneint, wenn er auf Anweisung seines Mandanten zu Fortführungswerten bilanziert, obwohl diese Voraussetzungen nicht vorliegen und er dieses Nichtvorliegen der Bilanzierung zu Fortführungswerten deutlich dokumentiert und seinen Mandanten über seine Bedenken informiert.

Die ausdrückliche Anweisung durch den Mandanten bewirkt keine Enthftung gegenüber Dritten und schützt nicht vor einer strafrechtlichen Verfolgung des Steuerberaters. Zudem schützt sie nicht vor einer Berufspflichtverletzung.

9. Wie ist eine Abgrenzung von der Fortführungsprognose zur Fortbestehensprognose vorzunehmen?

Die handelsrechtliche Fortführungsprognose und die in fortgeschrittenen Krisenstadien zu erstellende insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose haben unterschiedliche Zwecke und Ausgestaltungen.

Die handelsrechtliche Fortführungsprognose geht der Frage nach, ob die Einstellung der Unternehmenstätigkeit im Prognosezeitraum objektiv zu erwarten ist. Die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose regelt demgegenüber primär nur die Frage, ob eine Überschuldung i. S. d. § 19 Abs. 2 InsO vorliegt und damit eine Insolvenzantragspflicht besteht.

10. Was muss bei einem Entfallen der Fortführungsprognose im Rahmen der Bilanzierung beachtet werden?

Wenn von einer Unternehmensfortführung nicht mehr ausgegangen werden kann, sind anstelle der allgemeinen Bewertungsregeln besondere Bewertungsregeln anzuwenden (z. B. am Absatzmarkt orientierter Einzelveräußerungswert, verkürzte Nutzungsdauer beim Anlagevermögen, etc.).

Ohne Rücksicht darauf, ob sie bereits entstanden sind, müssen sämtliche mit der Unternehmenseinstellung entstehenden Verpflichtungen bereits berücksichtigt werden (z. B. Rückstellungen für Vertragsstrafen, Abfindungen, etc.).

11. Wirkt das BGH-Urteil vom 26. Januar 2017 in die Vergangenheit zurück?

Die geänderte Rechtsprechung des BGH gilt in allen noch offenen Fällen.

Die ältere Rechtsprechung des BGH stellte geringere Haftungsanforderungen an den Steuerberater, vor allen Dingen in Bezug auf seine Hinweispflicht. Bis zum Ergehen des neuen BGH-Urteils ist ein Verschulden des Steuerberaters fraglich, da er natürlich diese Rechtsprechung nicht vorhersehen konnte.

12. Welche konkreten Hinweise/Auswirkungen/Handlungsoptionen zur Zulässigkeit der Annahme der handelsrechtlichen Unternehmensfortführung durch die Geschäftsführung (vgl. Tz. 14) ergeben sich auf bilanzierende Einzelunternehmer?

Aus Tz. 7 ergibt sich, dass die Hinweise auch für Personengesellschaften und Einzelunternehmen gelten. Allerdings greift der Tatbestand der Überschuldung als Insolvenzgrund hier nicht, sondern lediglich die Zahlungsunfähigkeit.

13. Wie soll eine konkrete Begründung einer ausnahmsweise möglichen Annahme einer Fortführung (vgl. Tz. 12) im Einzelfall aussehen, wenn bereits ein Insolvenzplanverfahren besteht?

Textziffer 12 gilt auch für das Insolvenzplanverfahren, wenn das Unternehmen saniert werden kann, also eine positive Fortführungsprognose vorliegt.

14. In den Hinweisen wird dargelegt, dass der Steuerberater prüfen müsse, ob Gegebenheiten bestehen, die einer Unternehmensfortführung entgegenstehen. An welchen Anzeichen soll sich der erstellende Steuerberater bei dieser Prüfung orientieren?

Die möglichen Anzeichen der rechtlichen und tatsächlichen Gegebenheiten, die einer Unternehmensfortführung entgegenstehen, können unterschiedlichste Formen und Ausprägungen haben und sind einer abschließenden Aufzählung daher nicht zugänglich.

In den Hinweisen sind einige Beispiele in den Tz. 45 und 46 aufgezählt, die tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten begründen, die der Unternehmensfortführung entgegenstehen. Es

müssen also Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Unternehmensfortführung gefährdet sein könnte. Der Steuerberater ist ohne besondere Anzeichen aber nicht verpflichtet, eigene Nachforschungen anzustellen.

15. Darf der Steuerberater einen als vorläufig bezeichneten Jahresabschluss, der mit Fortführungswerten erstellt ist, an den Mandanten aushändigen, wenn Zweifel an der Unternehmensfortführung bestehen?

Hier ist besondere Vorsicht geboten, damit kein unrichtiger Rechtsschein entsteht, der zu einer Haftung des Steuerberaters führen kann.

Ein als vorläufig bezeichneter Jahresabschluss kann allenfalls vor Abschluss des Erstellungsprozesses als Grundlage für eine Besprechung mit dem Mandanten ausgehändigt werden.

Dies ist z. B. dann der Fall, wenn sich im Zuge der Erstellung ernsthafte Indizien ergeben, die eine Unternehmensfortführung zweifelhaft erscheinen lassen.

Der Mandant ist auf die Vorläufigkeit des Jahresabschlusses hinzuweisen und der Jahresabschluss ist als solcher zu kennzeichnen, also z. B. als „nicht zur Weitergabe bestimmt“. Ferner empfiehlt es sich, den Grund für die Vorläufigkeit zu benennen, also z. B. die noch fehlende positive Fortführungsprognose. Werden diese Zweifel durch den Mandanten nicht bis zum Ende des Erstellungsprozesses ausgeräumt, darf kein (weiterer) Jahresabschluss mit Vorläufigkeitsvermerk ausgehändigt werden.

16. Was muss der Steuerberater dem Mandanten aushändigen, wenn er den Auftrag niederlegt?

Ein Herausgabeanspruch besteht allenfalls für solche verwertbaren Arbeitsergebnisse, für die auch ein Honorar geltend gemacht werden kann. Ausgehändigt werden sollten auch nur solche Arbeitsergebnisse, die im Rahmen der Abkehr von der Fortführungsprämisse nicht von einer geänderten Bewertung betroffen sind.

Die Aushändigung der Arbeitsergebnisse sollte ohne Hinweis auf den Steuerberater erfolgen (z. B. auf weißem, also neutralem, Papier).

Es darf sich aber keinesfalls um eine Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und ggf. einen Anhang handeln.

Jeder Anschein, der Steuerberater habe einen Jahresabschluss erstellt und dem Mandanten ausgehändigt, muss vermieden werden. Dies schließt grundsätzlich die Übergabe eines Exemplars mit dem Aufdruck „Bilanz“ oder „Gewinn- und Verlustrechnung“ aus.

17. Darf eine Bescheinigung erteilt werden, wenn korrekterweise zu Liquidationswerten bilanziert wird und welche Besonderheiten sind zu beachten?

Ja, eine Bescheinigung ist zu erteilen. Die in den Anlagen zur Verlautbarung enthaltenen Formulierungen können ohne Modifizierung verwendet werden.

18. Nach Tz. 17 der Hinweise dürfen Vorgänge, die am Abschlussstichtag nicht bekannt sind, im Rahmen der Fortführungsprognose nicht berücksichtigt werden. Gilt dies auch für Maßnahmen (z. B. einen Rangrücktritt), die erst nach dem Bilanzstichtag getroffen wurden?

Nein, wirksame Maßnahmen müssen berücksichtigt werden, sofern sie bis zum Abschluss des Erstellungsprozesses getroffen wurden.

Die in Tz. 17 der Hinweise übernommene Ausführung des BGH bezieht sich ausschließlich auf die Fortführungsprognose als eine auf die Zukunft gerichtete prognostische Beurteilung (ex-ante-Betrachtung) aus Sicht des maßgebenden Stichtags. Danach dürfen Vorgänge, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht bekannt sind, nicht berücksichtigt werden.

Danach getroffene, wirksame Maßnahmen wirken jedoch einem Insolvenzgrund (= negative Fortführungsprognose) entgegen. Wurden wirksame Maßnahmen getroffen, entfällt der Insolvenzgrund mit der getroffenen Maßnahme.

19. Welche Auswirkungen hat der erstmalige Ansatz von Liquidationswerten auf die Darstellungen im Jahresabschluss?

Für den Ausweis in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung gelten unverändert die Gliedungsvorschriften des HGB. Da die Abkehr von der Fortführungsprämisse sich lediglich auf

die Bewertung und nicht den Ausweis auswirkt, haben auch keine „Umgliederungen“ zu erfolgen.

Ist der Steuerberater auch mit der Erstellung eines Anhangs beauftragt, sind darin auch bestimmte Angaben zu etwaig geänderten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu machen (siehe § 284 Abs. 2 Nr. 1 und 2 HGB).