

Entwurf eines IDW Prüfungsstandards für weniger komplexe Einheiten: Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts (IDW EPS KMU 11 (09.2026))

Stand: 17.09.2026¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf eines IDW Prüfungsstandards für weniger komplexe Einheiten: Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts (IDW EPS KMU 11 (09.2026)) verabschiedet.

IDW EPS KMU 11 (09.2026) befasst sich mit der nach § 317 Abs. 3b HGB geforderten Beurteilung des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB und der Berichterstattung über das Ergebnis dieser Beurteilung im Bestätigungsvermerk. Der Entwurf gilt für gesetzliche Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und Lageberichten bei Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland und Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB mit Sitz im Inland, die unter Anwendung der IDW PS KMU durchgeführt werden, sowie losgelöst von der Verpflichtung der geprüften Gesellschaft zur Erstellung eines Ertragsteuerinformationsberichts nach §§ 342 ff. HGB.

Die Berichterstattung des Abschlussprüfers erfolgt gemäß § 322 Abs. 1 Satz 4 HGB in einem gesonderten Abschnitt des Bestätigungsvermerks. Der Entwurf enthält daher auch Anforderungen und Formulierungsbeispiele für die Ergänzung des Bestätigungsvermerks. Dabei ist zu beachten, dass der Bestätigungsvermerk um eine zusätzliche Überschrift „Vermerk über die Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts“ unmittelbar im Anschluss an die Adressierung des Bestätigungsvermerks und einen Abschnitt „Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen“ ergänzt wird. Hieraus resultieren redaktionelle Folgeänderungen für die in IDW PS KMU 7 (09.2022) enthaltenen Formulierungsbeispiele.

Um klarzustellen, dass IDW PS KMU 11 für sämtliche unter Anwendung der IDW PS KMU durchgeführte gesetzliche Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und Lageberichten bei Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland und Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB mit Sitz im Inland gilt, wird IDW PS KMU 1 (09.2022) in Tz. 4 ergänzt.

Der Standardentwurf beinhaltet eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Der HFA hat die Möglichkeit, eine Empfehlung zur Anwendung des IDW EPS KMU 11 (09.2026) auszusprechen: Der HFA hat eine solche Empfehlung ausgesprochen, da Pflichten des Abschlussprüfers nach § 317 Abs. 3b HGB i.V.m. Artikel 90 Abs. 1 EGHGB für die Prüfung von Geschäftsjahren gelten, die dem Geschäftsjahr folgen, das nach dem 21.06.2024 beginnt.

¹ Vorbereitet vom Arbeitskreis „Vermerke“, verabschiedet als Entwurf vom Hauptfachausschuss (HFA) am 17.09.2026.

Insbesondere bei einem Geschäftsjahreswechsel kann § 317 Abs. 3b HGB bereits früher als bei der Prüfung eines zum 30.06.2026 endenden Geschäftsjahres anzuwenden sein.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stellungnahmen@idw.de) bis zum 31.12.2026 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung als IDW Prüfungsstandard für weniger komplexe Einheiten im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	Vorbemerkungen.....	3
1.1.	Anwendungsbereich.....	3
1.2.	Verantwortung des Abschlussprüfers	5
1.2.1.	Gesetzliche Grundlagen	5
1.2.2.	Auftragsart.....	5
1.3.	Anwendungszeitpunkt	6
2.	Zielsetzung.....	6
3.	Besonderheiten bei der Auftragsannahme	6
4.	Besonderheiten bei der Planung	6
5.	Besonderheiten bei der Durchführung der Prüfungshandlungen	7
5.1.	Durchführung der Prüfungshandlungen für die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b Nr. 1 HGB	7
5.1.1.	Eigenschaft der Gesellschaft	8
5.1.2.	Niederlassung, feste Geschäftseinrichtung oder dauerhafte Geschäftstätigkeit	8
5.1.3.	Über- oder Unterschreiten der Schwellenwerte für (Konzern-)Umsatzerlöse	9
5.1.4.	Vorliegen der Befreiungsvorschriften gemäß § 342d Abs. 3 HGB	10
5.2.	Durchführung der Prüfungshandlungen für die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b Nr. 2 HGB	12
6.	Besonderheiten bei schriftlichen Erklärungen.....	13
7.	Umgang mit tatsächlichen und vermuteten irreführenden Darstellungen	14
8.	Besonderheiten bei der Dokumentation.....	14
9.	Besonderheiten bei der Berichterstattung im Bestätigungsvermerk.....	14
9.1.	Beschreibung der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter.....	15
9.2.	Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers	15
9.3.	Beschreibung des Ergebnisses der Beurteilung	16
10.	Besonderheiten bei der Berichterstattung im Prüfungsbericht	18
Anlage 1:	Definitionen	19

Anlage 2:	Formulierungsbeispiele für den gesonderten Vermerk über die Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB im Bestätigungsvermerk.....	20
1.	Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk aufgrund einer gesetzlichen Abschlussprüfung bei einem nach §§ 242 bis 256a und 264 bis 289f HGB aufgestellten Jahresabschluss und Lagebericht eines Unternehmens, das kein Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 316a Satz 2 HGB ist unter Anwendung der IDW PS KMU, mit gesondertem Vermerk über die Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB (Keine Offenlegungspflicht)	20
2.	Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk aufgrund einer gesetzlichen Abschlussprüfung bei einem nach §§ 242 bis 256a und 264 bis 289f HGB aufgestellten Jahresabschluss und Lagebericht eines Unternehmens, das kein Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 316a Satz 2 HGB ist unter Anwendung der IDW PS KMU, mit gesondertem Vermerk über die Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB (Gesetzeskonforme Erfüllung der Offenlegungspflicht)	23
3.	Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk aufgrund einer gesetzlichen Abschlussprüfung bei einem nach §§ 242 bis 256a und 264 bis 289f HGB aufgestellten Jahresabschluss und Lagebericht eines Unternehmens, das kein Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 316a Satz 2 HGB ist unter Anwendung der IDW PS KMU, mit gesondertem Vermerk über die Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB (Verspätete Erfüllung der Offenlegungspflicht)	26
Anlage 3:	Verantwortung der gesetzlichen Vertreter im Zusammenhang mit der Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB	29
Anlage 4:	Folgeänderungen im IDW Prüfungsstandard für weniger komplexe Einheiten: Vorbemerkungen und Anwendungsbereich (IDW PS KMU 1 (09.2022))	32

1. Vorbemerkungen

1.1. Anwendungsbereich

- 1 Dieser *IDW Prüfungsstandard für weniger komplexe Einheiten (IDW PS KMU)* ist, in Ergänzung zu *IDW PS KMU 1 (09.2022)*² bis *IDW PS KMU 9 (09.2022)*³, anzuwenden wenn eine Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB erforderlich ist.
- 2 Dieser *IDW PS KMU* regelt die Anforderungen, die für den Abschlussprüfer bei der Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB, ob die Gesellschaft für das Geschäftsjahr, das demjenigen Geschäftsjahr vorausging, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird (im Folgenden auch „vorausgegangenes Geschäftsjahr“), zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts (im Folgenden auch „EIB“) gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war, und falls dies zutrifft, ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung

² Vgl. *IDW Prüfungsstandard für weniger komplexe Einheiten: Vorbemerkungen und Anwendungsbereich (IDW PS KMU 1 (09.2022))* (Stand: 02.12.2024).

³ Vgl. *IDW Prüfungsstandard für weniger komplexe Einheiten: Ergänzende Anforderungen für besondere Fälle (IDW PS KMU 9 (09.2022))* (Stand: 28.09.2022).

erfüllt hat (im Folgenden auch „Beurteilung“ oder „Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB“), einschlägig sind. Des Weiteren regelt der *IDW PS KMU* die Anforderungen an die Berichterstattung des Abschlussprüfers über das Ergebnis dieser Beurteilung.

- 3 Gemäß § 317 Abs. 3b HGB liegt die Verantwortung für diese Beurteilung beim Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und somit im Konzernfall beim Abschlussprüfer des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens, auch wenn ein anderer Prüfer zum Abschlussprüfer des Konzernabschlusses bestellt worden ist.
- 4 Der *IDW PS KMU* gilt für gesetzliche Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und Lageberichten bei Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland und Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB mit Sitz im Inland.

Gemäß § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB sind ausschließlich Jahresabschlüsse und Lageberichte von Kapitalgesellschaften, die nicht kleine i.S. des § 267 Abs. 1 HGB sind, durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Gemäß § 264a Abs. 1 HGB i.V.m. § 316 Abs. 1 HGB gilt Entsprechendes für Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB.

Die Vorschriften des § 317 Abs. 3b HGB und damit dieser IDW PS KMU sind nicht einschlägig für

- *Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB, die kleine i.S. des § 267 Abs. 1 HGB sind, es sei denn, es gibt andere Vorschriften, die eine Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB vorsehen,*
 - *Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB, die nach § 264 Abs. 3 HGB oder § 264b HGB von der Pflicht zur Abschlussprüfung befreit sind und diese Befreiung in Anspruch nehmen, und*
 - *Gesellschaften, die eine freiwillige Abschlussprüfung beauftragen,*
- da es sich nicht um gesetzliche Abschlussprüfungen handelt.*

§ 317 Abs. 3b HGB ist ebenfalls nicht einschlägig für

- *Gesellschaften, die nach dem PubLG zur Rechnungslegung und Prüfung durch einen Abschlussprüfer verpflichtet sind, da § 6 PubLG keine sinngemäße Geltung des § 317 Abs. 3b HGB vorsieht und*
- *Gesellschaften, für die das GenG einschlägig ist, da § 53 GenG keine entsprechende Anwendung des § 317 Abs. 3b HGB regelt.*

- 5 Für den bei weniger komplexen Einheiten anzunehmenden Regelfall, dass der Abschlussprüfer bei der Durchführung der Prüfungshandlungen nach Tz. 23 bis Tz. 27 feststellt, dass die Gesellschaft die Schwellenwerte für (Konzern-)Umsatzerlöse von 750 Millionen Euro oder das oberste Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat den in Euro umgerechneten Schwellenwert für Konzernumsatzerlöse von 750 Millionen Euro in den relevanten Geschäftsjahren nicht überschritten hat, sind die Prüfungshandlungen in Tz. 22, 28 bis 30, 33 bis 36, 45, 46 Buchst. b, 47 bis 48 sowie Anlage 2, Beispiele 2 und 3 dieses *IDW PS KMU* nicht einschlägig.
- 6 Sofern eine Abschlussprüfung nicht in den Anwendungsbereich dieses *IDW PS KMU* fällt, unterliegt der Abschlussprüfer somit keinen Berichterstattungspflichten nach den Abschnitten 9 oder 10.

1.2. Verantwortung des Abschlussprüfers

1.2.1. Gesetzliche Grundlagen

- 7 Nach § 317 Abs. 3b HGB ist der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses verpflichtet, „im Rahmen der Prüfung auch zu beurteilen, ob die Kapitalgesellschaft
1. für das Geschäftsjahr, das demjenigen Geschäftsjahr vorausging, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Absatz 1 oder 2 verpflichtet war und
 2. im Falle der Nummer 1 ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt hat.“

Entsprechendes gilt gemäß § 264a Abs. 1 HGB für Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB.⁴ Diese Beurteilung erfolgt unabhängig davon, ob die Gesellschaft die Vorschriften zur Ertragsteuerinformationsberichterstattung auf sich angewendet hat.⁵ Eine Pflicht zur Prüfung, ob der EIB inhaltlich den gesetzlichen Vorgaben entspricht, wird damit nicht begründet.⁶

Hieraus ergibt sich, dass die Verpflichtungen zur Offenlegung gemäß § 342m Abs. 3 oder 4 HGB nicht Gegenstand des § 317 Abs. 3b HGB sind.

- 8 Der Abschlussprüfer ist gemäß § 322 Abs. 1 Satz 4 HGB verpflichtet, über das „Ergebnis der Prüfung“ (d.h. der Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB) in einem besonderen Abschnitt des Bestätigungsvermerks zu berichten.
- 9 Gemäß Artikel 90 Abs. 1 Satz 3 EGHGB sind §§ 317 Abs. 3b, 322 Abs. 1 Satz 4 HGB erstmals anzuwenden auf gesetzliche Abschlussprüfungen für das Geschäftsjahr, das dem Geschäftsjahr folgt, für das erstmals die in Artikel 90 Abs. 1 Satz 2 EGHGB genannten, ergänzenden Vorschriften des HGB für bestimmte umsatzstarke multinationale Unternehmen und Konzerne anzuwenden sind.

Die ergänzenden Vorschriften des HGB für bestimmte umsatzstarke multinationale Unternehmen und Konzerne nach Artikel 90 Abs. 1 Satz 2 EGHGB sind erstmals auf EIB sowie auf Erklärungen nach § 342d Abs. 2 Nr. 1, § 342e Abs. 2 Nr. 1 und § 342f Abs. 2 Nr. 1 HGB für ein nach dem 21.06.2024 beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden.

1.2.2. Auftragsart

- 10 Die Beurteilung, ob die Gesellschaft zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war und falls dies zutrifft, ob sie ihre dort genannte Verpflichtung erfüllt hat, erfordert lediglich die Durchführung bestimmter vorgegebener Prüfungshandlungen, nicht aber eine betriebswirtschaftliche Prüfung mit hinreichender oder begrenzter Sicherheit.
- 11 Dieser *IDW PS KMU* legt die vorgegebenen Prüfungshandlungen fest, die für die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB einschlägig sein können. Da die Erklärung im Bestätigungsvermerk über das Ergebnis dieser Beurteilung auf den einschlägigen, in diesem *IDW PS KMU*

⁴ Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen (im Folgenden „EIB-RL-UmsG“), BT-Drs. 20/5653, S. 42.

⁵ Vgl. Begründung zum EIB-RL-UmsG, a.a.O., S. 42.

⁶ Vgl. Begründung zum EIB-RL-UmsG, a.a.O., S. 42.

vorgegebenen Prüfungshandlungen und den daraus getroffenen Feststellungen beruht, hat der Abschlussprüfer keine Prüfung mit hinreichender oder begrenzter Sicherheit durchgeführt und gibt daher kein Prüfungsurteil ab. Die Auftragsart „Vorgegebene Prüfungshandlungen“ stellt eine geeignete Grundlage für die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB dar.

1.3. Anwendungszeitpunkt

- 12 Dieser *IDW PS KMU* gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die nach dem 21.06.2025 beginnen.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung dieses *IDW PS KMU* für Zeiträume, die nach dem 22.06.2024 beginnen, ist zulässig.

2. Zielsetzung

- 13 Die Zielsetzung des Abschlussprüfers bei der Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB im Rahmen der Abschlussprüfung ist, auf Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen festzustellen, ob die Gesellschaft
- a. für das Geschäftsjahr, das demjenigen Geschäftsjahr vorausging, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war und
 - b. falls Buchst. a zutrifft, ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt hat sowie über das Ergebnis im Bestätigungsvermerk zu berichten.

3. Besonderheiten bei der Auftragsannahme

- 14 Als gesetzliche Erweiterung der gesetzlichen Abschlussprüfung bedarf die Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB und die Berichterstattung über das Ergebnis dieser Beurteilung keiner eigenständigen Bestellung einschließlich Beauftragung, die über die Bestellung zur gesetzlichen Abschlussprüfung hinausgeht.

Zur Klarstellung kann es sinnvoll sein, in das Auftragsbestätigungsschreiben aufzunehmen, dass die Abschlussprüfung auch die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB und die Berichterstattung über das Ergebnis der Beurteilung im Bestätigungsvermerk umfasst.

4. Besonderheiten bei der Planung

- 15 Der Abschlussprüfer hat die zeitliche Planung der Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB bei der Prüfungsplanung nach *IDW PS KMU 3 (09.2022)*⁷ zum Abschluss und nach *IDW PS KMU 8 (09.2022)*⁸ zum Lagebericht zu berücksichtigen. Dabei hat der Abschlussprüfer

⁷ Vgl. *IDW Prüfungsstandard für weniger komplexe Einheiten: Auftragsannahme und vorbereitende Tätigkeiten (IDW PS KMU 3 (09.2022))* (Stand: 28.09.2022).

⁸ Vgl. *IDW Prüfungsstandard für weniger komplexe Einheiten: Prüfung des Lageberichts (IDW PS KMU 8 (09.2022))* (Stand: 28.09.2022).

Kenntnisse – soweit einschlägig – aus vorherigen Abschlussprüfungen zu verwenden und sich die für die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB notwendigen Kenntnisse zu verschaffen.

Die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB betrifft die Verpflichtung der Gesellschaft zur Offenlegung eines EIB für das vorausgegangene Geschäftsjahr. Da die Beurteilung damit einen Sachverhalt betrifft, der zeitlich vor dem zu prüfenden Geschäftsjahr liegt, kann es sinnvoll sein, diesen Umstand im Rahmen der Planung besonders zu berücksichtigen.

5. Besonderheiten bei der Durchführung der Prüfungshandlungen

- 16 Der Abschlussprüfer hat bei der Durchführung der Prüfungshandlungen die aus vorherigen Abschlussprüfungen sowie die aus vorherigen Beurteilungen nach § 317 Abs. 3b HGB gewonnenen Kenntnisse – soweit einschlägig – zu nutzen.
- 17 Der Abschlussprüfer hat die in diesem *IDW PS KMU* vorgegebenen einschlägigen Prüfungshandlungen durchzuführen, es sei denn, die sich aus diesen Prüfungshandlungen ergebenden Feststellungen sind bereits aus den Kenntnissen vorheriger Abschlussprüfungen oder der laufenden Abschlussprüfung erkennbar und diese Kenntnisse sind in den Arbeitspapieren zu der Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB entsprechend dokumentiert. Hierbei hat der Abschlussprüfer die konkrete Ausgestaltung und den Umfang der Prüfungshandlungen nach pflichtgemäßem Ermessen festzulegen. Die nachfolgend aufgeführten Prüfungshandlungen sind unter Berücksichtigung dieses Grundsatzes zu verstehen.
- 18 Führt der Prüfer in Ausnahmefällen andere Prüfungshandlungen durch, hat er diese Prüfungshandlungen in den Arbeitspapieren zu dokumentieren. Hierbei ist auch darauf einzugehen, dass diese anderen Prüfungshandlungen anstelle der nach diesem *IDW PS KMU* vorgegebenen Prüfungshandlungen durchgeführt wurden.

Der Prüfer kann in Ausnahmefällen zu der Einschätzung kommen, dass eine nach diesem IDW PS KMU vorgegebene und einschlägige Prüfungshandlung im Einzelfall nicht effektiv ist oder eine andere Prüfungshandlung aufgrund der individuellen Gegebenheiten der Gesellschaft effektiver ist als die nach diesem IDW PS KMU vorgegebene Prüfungshandlung. In diesem Fall ist es zulässig, dass der Abschlussprüfer eine nach diesem IDW PS KMU einschlägige Prüfungshandlung nicht durchführt und stattdessen andere Prüfungshandlungen durchführt, die nach seiner Einschätzung effektiver sind.

Dies kann z.B. der Fall sein, wenn durch die anderen Prüfungshandlungen bereits die Erfüllung mehrerer Anforderungen beurteilt werden kann und diese Prüfungshandlungen somit wirtschaftlicher sind.

5.1. Durchführung der Prüfungshandlungen für die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b Nr. 1 HGB

- 19 Für die nach § 317 Abs. 3b Nr. 1 HGB erforderliche Beurteilung, ob die Gesellschaft für das vorausgegangene Geschäftsjahr zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war, hat der Abschlussprüfer zunächst festzustellen, ob die Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland oder Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB mit Sitz im Inland

- a. ein unverbundenes Unternehmen ist und eine Niederlassung, eine feste Geschäftseinrichtung oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat hat, und die in den Jahresabschlüssen der Gesellschaft ausgewiesenen Umsatzerlöse in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils 750 Millionen Euro übersteigen (§ 342 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 342b Abs. 1 HGB), oder
 - b. ein oberstes Mutterunternehmen ist und sie oder ein verbundenes Unternehmen eine Niederlassung, eine feste Geschäftseinrichtung oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat haben, und wenn die in den Konzernabschlüssen der Gesellschaft ausgewiesenen Konzernumsatzerlöse in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils 750 Millionen Euro übersteigen (§ 342 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 342c Abs. 1 HGB), oder
 - c. ein Tochterunternehmen von einem obersten Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat ist und wenn die in den Konzernabschlüssen des obersten Mutterunternehmens ausgewiesenen Konzernumsatzerlöse in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils einen Betrag übersteigen, der zum Wechselkurs vom 21.12.2021 bei Rundung auf das nächste Tausend einem Betrag von 750 Millionen Euro entspricht (§ 342 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. entweder § 342d Abs. 1 oder 2 HGB, sofern das Tochterunternehmen nicht nach § 342d Abs. 3 HGB befreit ist; vgl. hierzu Tz. 28).
- 20 Der Abschlussprüfer hat für die Beurteilung nach Tz. 19 – soweit einschlägig – die in den Tz. 21 bis 28 aufgeführten Prüfungshandlungen durchzuführen.

5.1.1. Eigenschaft der Gesellschaft

- 21 Um festzustellen, welche Eigenschaft die Gesellschaft besaß (d.h. ob es sich bei der Gesellschaft im vorausgegangenen Geschäftsjahr um ein unverbundenes Unternehmen, ein oberstes Mutterunternehmen oder ein Tochterunternehmen von einem obersten Mutterunternehmen mit Sitz im Drittstaat handelte), hat der Abschlussprüfer eine Einsichtnahme in die im Anhang des zum Berichtszeitraum des EIB korrespondierenden Jahresabschlusses etwaigen enthaltenen Angaben zu den Konzernbeziehungen vorzunehmen.

Sofern der Jahresabschluss keinen Anhang enthält, hat der Abschlussprüfer die gesetzlichen Vertreter darüber zu befragen, welche Eigenschaft die Gesellschaft besaß, und das Ergebnis aus der Befragung mit den Erkenntnissen aus der laufenden Abschlussprüfung abzugleichen.

5.1.2. Niederlassung, feste Geschäftseinrichtung oder dauerhafte Geschäftstätigkeit

- 22 Handelt es sich bei der Gesellschaft um ein unverbundenes Unternehmen oder ein oberstes Mutterunternehmen, hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob für die Gesellschaft oder ein mit ihr verbundenes Unternehmen im vorausgegangenen Geschäftsjahr die Voraussetzung einer Niederlassung, einer festen Geschäftseinrichtung oder einer dauerhaften Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat erfüllt war. Hierzu hat der Abschlussprüfer folgende Prüfungshandlungen durchzuführen:

- a. Sofern es sich um ein oberstes Mutterunternehmen handelt, hat der Abschlussprüfer durch Einsichtnahme in den zum Berichtszeitraum des EIB korrespondierenden Konzernabschluss und Konzernlagebericht festzustellen, ob dieses mindestens ein verbundenes Unternehmen im Ausland hatte und somit im vorausgegangenen Geschäftsjahr die Voraussetzung einer Niederlassung, einer festen Geschäftseinrichtung oder einer dauerhaften Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat erfüllt war.
- b. Bei unverbundenen Unternehmen und obersten Mutterunternehmen ohne verbundene Unternehmen im Ausland hat der Abschlussprüfer die gesetzlichen Vertreter zu befragen, ob im vorausgegangenen Geschäftsjahr die Voraussetzung einer Niederlassung, einer festen Geschäftseinrichtung oder einer dauerhaften Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat erfüllt war und das Ergebnis der Befragung mit seinen Erkenntnissen aus der Abschlussprüfung sowie der Einsichtnahme in steuerliche Unterlagen (bspw. Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 AO) abzugleichen.

Sofern das Ergebnis der Einsichtnahme oder der Befragung der gesetzlichen Vertreter von den Erkenntnissen des Abschlussprüfers abweicht, hat der Abschlussprüfer mit den gesetzlichen Vertretern die Gründe für diese Abweichungen zu erörtern und, wenn notwendig, die in den Tz. 23 bis 28 vorgesehenen zusätzlichen Prüfungshandlungen durchzuführen, um festzustellen, ob für das vorausgegangene Geschäftsjahr eine Offenlegungspflicht nach § 342m Abs. 1 oder 2 HGB bestand.

Relevante Erkenntnisse aus der Abschlussprüfung umfassen bspw. ob Buchungskreise für ausländische Tätigkeiten eingerichtet sind, Angaben in der Segmentberichterstattung nach Regionen oder Angaben zu Niederlassungen im Lagebericht bzw. im Handelsregistrauszug.

5.1.3. Über- oder Unterschreiten der Schwellenwerte für (Konzern-)Umsatzerlöse

- 23 Zur Feststellung, ob in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren die in den Jahres- oder Konzernabschlüssen der Gesellschaft bzw. – sofern einschlägig – die in den Konzernabschlüssen des obersten Mutterunternehmens mit Sitz in einem Drittstaat ausgewiesenen (Konzern-)Umsatzerlöse jeweils 750 Millionen Euro überstiegen haben, hat der Abschlussprüfer eine Einsichtnahme in die Jahres- oder Konzernabschlüsse der Gesellschaft bzw. – sofern einschlägig – in die Konzernabschlüsse des obersten Mutterunternehmens vorzunehmen.

Werden die Konzernumsatzerlöse in einem Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens mit Sitz in einem Drittstaat nicht in Euro ausgewiesen, hat der Abschlussprüfer eine Umrechnung des Betrags von 750 Millionen Euro zum Wechselkurs vom 21.12.2021 und Rundung des umgerechneten Betrags auf das nächste Tausend von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft anzufordern, die Umrechnung und Rundung nachzurechnen und festzustellen, ob die ausgewiesenen Konzernumsatzerlöse den umgerechneten und gerundeten Betrag von 750 Millionen Euro überstiegen haben.

- 24 Für die Feststellung, ob die Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB erloschen ist, weil in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren die in den Jahres- oder Konzernabschlüssen der Gesellschaft bzw. – sofern einschlägig – die in den Konzernabschlüssen des obersten

Mutterunternehmens mit Sitz in einem Drittstaat ausgewiesenen (Konzern-)Umsatzerlöse jeweils 750 Millionen Euro unterschritten haben, gelten die in Tz. 23 genannten Prüfungshandlungen entsprechend.

- 25 Der Abschlussprüfer hat für die Feststellungen nach Tz. 23 und 24, ob die Schwellenwerte von 750 Millionen Euro in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten wurden, die Jahres- oder Konzernabschlüsse derjenigen Geschäftsjahre einzubeziehen, die für diese Feststellungen notwendig sind.

Im Geschäftsjahr der erstmaligen Geltung des § 317 Abs. 3b HGB hat der Abschlussprüfer die beiden Geschäftsjahre, die demjenigen Geschäftsjahr unmittelbar vorausgingen, für dessen Schluss der Jahresabschluss aufgestellt wird, für die Feststellung nach Tz. 23 einzubeziehen.

Tz. 24 ist für dieses Geschäftsjahr nicht einschlägig.

- 26 Bei einer Geltung des § 317 Abs. 3b HGB in Folgejahren hat der Abschlussprüfer für die Feststellungen nach Tz. 23 und 24 zusätzliche in der Vergangenheit liegende Geschäftsjahre einzubeziehen.
- 27 Bestehen Zweifel, dass die der Feststellung nach den Tz. 23 bis 26 zugrunde gelegten (Konzern-)Umsatzerlöse korrekt sind (insb. Modifizierungen des Prüfungsurteils zum Jahres- oder Konzernabschluss in Bezug auf die Umsatzerlöse, Fehlerkorrekturen im Folgejahr) und können die Zweifel nicht hinreichend ausgeräumt werden, hat der Abschlussprüfer mangels verlässlicher Umsatzerlösgrundlage zu erklären, dass er nicht feststellen kann, ob eine Pflicht zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB besteht (vgl. Tz. 49).

5.1.4. Vorliegen der Befreiungsvorschriften gemäß § 342d Abs. 3 HGB

- 28 Der Abschlussprüfer hat die gesetzlichen Vertreter des Tochterunternehmens zu befragen, ob für das vorausgegangene Geschäftsjahr eine Befreiung von den Pflichten nach § 342d Abs. 1 bzw. 2 HGB auf Grundlage der Befreiungsregelung des § 342d Abs. 3 HGB in Anspruch genommen wird.

Sofern die gesetzlichen Vertreter angeben, dass die Befreiungsregelung nach § 342d Abs. 3 HGB in Anspruch genommen wird, hat der Abschlussprüfer die nachfolgenden Prüfungshandlungen durchzuführen, um die zugrunde liegende Annahme der gesetzlichen Vertreter über das kumulative Vorliegen der Befreiungsvoraussetzungen nachzuvollziehen:

- a. Einholen von Nachweisen zur Veröffentlichung auf der Internetseite des obersten Mutterunternehmens (§ 342d Abs. 3 Nr. 1 HGB)
 - i. Einsichtnahme in den auf der Website des obersten Mutterunternehmens veröffentlichten EIB.
 - ii. Nachvollziehen, ob der veröffentlichte EIB
 1. ein Veröffentlichungsdatum trägt, das innerhalb eines Jahres nach Ende des vorausgegangenen Geschäftsjahres liegt,
 2. kostenlos abrufbar ist und
 3. in mindestens einer Amtssprache der Europäischen Union veröffentlicht worden ist.

- b. Einholen von Nachweisen zur Angabe des offenlegenden anderen Tochterunternehmens im EIB (§ 342d Abs. 3 Nr. 3 HGB)
 - i. Nachvollziehen, ob im EIB des obersten Mutterunternehmens Name und Sitz desjenigen Tochterunternehmens angegeben sind, das den Bericht gemäß § 342d Abs. 3 Nr. 2 HGB offengelegt hat.
- c. Einholen von Nachweisen zur Offenlegung durch ein anderes Tochterunternehmen, das gemäß Buchst. b als offenlegendes Tochterunternehmen benannt ist (§ 342d Abs. 3 Nr. 2 HGB)
 - i. Sofern das Tochterunternehmen seinen Sitz im Inland hat:
 - 1. Wenn der EIB im Unternehmensregister abrufbar ist: Einsichtnahme in das Unternehmensregister und nachvollziehen, ob der EIB des obersten Mutterunternehmens ein Veröffentlichungsdatum trägt, das innerhalb eines Jahres nach Ende des vorausgegangenen Geschäftsjahres liegt bzw. Einsichtnahme in das Übermittlungsprotokoll zur Einstellung des EIB in das Unternehmensregister und nachvollziehen, ob der EIB des obersten Mutterunternehmens spätestens ein Jahr nach dem Ende des vorausgegangenen Geschäftsjahres übermittelt wurde.
 - 2. Wenn der EIB nicht im Unternehmensregister abrufbar ist: Einsichtnahme in das Übermittlungsprotokoll zur Einstellung des EIB des obersten Mutterunternehmens in das Unternehmensregister und nachvollziehen, ob der EIB des obersten Mutterunternehmens spätestens ein Jahr nach dem Ende des vorausgegangenen Geschäftsjahres übermittelt wurde.
 - 3. Einsichtnahme in den offengelegten bzw. den an die das Unternehmensregister führende Stelle übermittelten EIB des obersten Mutterunternehmens, um nachzuvollziehen:
 - a) ob sich der EIB des obersten Mutterunternehmens auf den berichtspflichtigen Zeitraum und auf das oberste Mutterunternehmen bezieht sowie in deutscher Sprache übermittelt wurde und
 - b) ob der EIB des obersten Mutterunternehmens des vorausgegangenen Geschäftsjahres Angaben enthält, die in der visuellen Darstellung den Formblattvorgaben des Musters gemäß Anhang I der Durchführungsverordnung (EU) 2024/2952⁹ entsprechen würden.
 - ii. Sofern das Tochterunternehmen seinen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum hat: Einholung von Nachweisen entsprechend Buchst. c i, dass der EIB des obersten Mutterunternehmens nach

⁹ Vgl. Erwägungsgründe 9 bis 11 der Durchführungsverordnung (EU) 2024/2952 der Kommission vom 29. November 2024 zur Festlegung eines gemeinsamen Musters und elektronischer Berichtsformate für die Anwendung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates in Zusammenhang mit den Angaben in Ertragsteuerinformationsberichten (im Folgenden „Durchführungsverordnung (EU) 2024/2952“), ABl. EU Reihe L 2024/2952 vom 02.12.2024, S. 2.

Maßgabe des jeweiligen nationalen Rechts im Einklang mit Artikel 48d Abs. 1 der Richtlinie 2013/34/EU¹⁰ offengelegt worden ist.

5.2. Durchführung der Prüfungshandlungen für die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b Nr. 2 HGB

29 Für die nach § 317 Abs. 3b Nr. 2 HGB erforderliche Beurteilung, ob die Gesellschaft für das vorausgegangene Geschäftsjahr ihre Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB erfüllt hat, hat der Abschlussprüfer die nachfolgend aufgeführten Prüfungshandlungen durchzuführen:

- a. Wenn der EIB im Unternehmensregister abrufbar ist: Einsichtnahme in das Unternehmensregister und nachvollziehen, ob der EIB ein Veröffentlichungsdatum trägt, das innerhalb eines Jahres nach Ende des vorausgegangenen Geschäftsjahres liegt bzw. Einsichtnahme in das Übermittlungsprotokoll zur Einstellung des EIB in das Unternehmensregister und nachvollziehen, ob der EIB spätestens ein Jahr nach dem Ende des vorausgegangenen Geschäftsjahres übermittelt wurde.
- b. Wenn der EIB nicht im Unternehmensregister abrufbar ist: Einsichtnahme in das Übermittlungsprotokoll zur Einstellung des EIB in das Unternehmensregister und nachvollziehen, ob der EIB spätestens ein Jahr nach dem Ende des vorausgegangenen Geschäftsjahres übermittelt wurde.
- c. Einsichtnahme in den offengelegten bzw. den an die das Unternehmensregister führende Stelle übermittelten EIB, um nachzuvollziehen:
 - i. ob sich der EIB auf den berichtspflichtigen Zeitraum und auf das unverbundene Unternehmen oder das oberste Mutterunternehmen bezieht sowie in deutscher Sprache übermittelt wurde,
und
 - ii. sofern der EIB nach den Formblattvorgaben des Musters gemäß Anhang I der Durchführungsverordnung (EU) 2024/2952 zu erstellen war, ob der EIB des vorausgegangenen Geschäftsjahres in der visuellen Darstellung dem vorgegebenen Formblatt entspricht
oder
 - iii. sofern der EIB nicht nach den Formblattvorgaben des Musters gemäß Anhang I der Durchführungsverordnung (EU) 2024/2952 zu erstellen war¹¹, ob der EIB des vorausgegangenen Geschäftsjahres Angaben enthält, die in der visuellen Darstellung dem vorgegebenen Formblatt entsprechen würden.

¹⁰ Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl. EU Nr. L 182/19, zuletzt geändert durch Artikel 2 der Richtlinie (EU) 2026/470 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. Februar 2026, ABl. EU Reihe L 2026/470 vom 26.02.2026.

¹¹ Vgl. Erwägungsgründe 9 bis 11 der Durchführungsverordnung (EU) 2024/2952, a.a.O., S. 2.

- 30 Bei der Beurteilung, ob die Gesellschaft für das vorausgegangene Geschäftsjahr ihre Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB erfüllt hat, hat der Abschlussprüfer nicht zu beurteilen,
- a. ob die Angaben zur Erfüllung der §§ 342h bis 342k HGB gemacht wurden und vollständig sind,
 - b. ob die Angaben im EIB inhaltlich richtig sind und
 - c. ob die Angaben mit der Rechnungslegung oder mit rechnungslegungsnahen internen Daten des Unternehmens (z. B. Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung oder steuerlichen Unterlagen) übereinstimmen.

Gelangt der Abschlussprüfer gleichwohl zu der Feststellung, dass der offengelegte EIB bzw. das an die das Unternehmensregister führende Stelle übermittelte Dokument keine Angaben zur Erfüllung der §§ 342h bis 342k HGB enthält, hat der Abschlussprüfer im Ergebnis der Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB im Bestätigungsvermerk zu erklären, dass die Gesellschaft für das vorausgegangene Geschäftsjahr zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war, ihre dort genannte Verpflichtung jedoch nicht erfüllt hat.

6. Besonderheiten bei schriftlichen Erklärungen

- 31 Der Abschlussprüfer hat zusammen mit seinen im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts einzuholenden Erklärungen für die Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB eine schriftliche Erklärung von den gesetzlichen Vertretern anzufordern, in der sie erklären, dass sie
- a. die Verantwortung dafür übernehmen, festzustellen,
 - i. ob sie für das Geschäftsjahr, das demjenigen Geschäftsjahr vorausging, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet waren und
 - ii. falls dies zutrifft, ob sie ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt habensowie
 - b. dem Abschlussprüfer alle für die Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB notwendigen Informationen gegeben haben.
- 32 Geben die gesetzlichen Vertreter die nach Tz. 31 geforderte Erklärung nicht oder nicht vollständig ab, hat der Abschlussprüfer
- a. den Sachverhalt mit den gesetzlichen Vertretern und mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu diskutieren,
 - b. die Integrität der gesetzlichen Vertreter zu beurteilen und abzuwägen, welche Auswirkungen dies auf die Verlässlichkeit der erlangten Informationen im Allgemeinen haben kann, und
 - c. angemessene Maßnahmen zu ergreifen, einschließlich der Feststellung der Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers, insb. des Ergebnisses der Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB.

Geben die gesetzlichen Vertreter die nach Tz. 31 geforderte Erklärung nicht ab, gilt Tz. 49.

7. Umgang mit tatsächlichen und vermuteten irreführenden Darstellungen

- 33 Der Abschlussprüfer hat, sofern er im Rahmen der Einsichtnahme in den EIB nach Tz. 29 f. und seiner Kenntnisse aus der Abschlussprüfung vermutet, dass eine oder mehrere irreführende Darstellung(en) in Bezug auf die inhaltliche Richtigkeit der Angaben, deren materielle Vollständigkeit oder die angemessene Darstellung, insb. – sofern einschlägig – die Einhaltung der Formblatt- und Formatvorschriften, des EIB vorliegt bzw. vorliegen, den Sachverhalt mit den gesetzlichen Vertretern zu diskutieren und, falls notwendig, andere Handlungen durchzuführen, um den Schluss zu ziehen, ob eine oder mehrere tatsächliche irreführende Darstellung(en) vorliegt bzw. vorliegen.
- 34 Sofern der Abschlussprüfer in Anwendung der Tz. 33 zu dem Schluss gelangt, dass eine oder mehrere irreführende Darstellung(en) in Bezug auf die inhaltliche Richtigkeit der Angaben, deren materielle Vollständigkeit oder die angemessene Darstellung des EIB vorliegt bzw. vorliegen, hat er die gesetzlichen Vertreter aufzufordern, den EIB zu korrigieren.
- 35 Verweigern die gesetzlichen Vertreter eine entsprechende Korrektur des EIB, hat der Abschlussprüfer geeignete Maßnahmen zu ergreifen.
- 36 Der Abschlussprüfer hat zu würdigen, ob die nicht korrigierte(n) irreführende(n) Darstellung(en) einen schwerwiegenden Verstoß der gesetzlichen Vertreter gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lässt bzw. erkennen lassen. Wenn der Abschlussprüfer zu dem Schluss gelangt, dass ein solcher schwerwiegender Verstoß vorliegt, oder er Tatsachen festgestellt hat, die einen solchen Verstoß erkennen lassen, hat er im Rahmen seiner Redepflicht im Prüfungsbericht hierüber zu berichten.

8. Besonderheiten bei der Dokumentation

- 37 Der Abschlussprüfer hat die durchgeführten Prüfungshandlungen und deren Ergebnisse in den Arbeitspapieren zu dokumentieren.
- 38 Form und Inhalt der Dokumentation stehen im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers. Die Arbeitspapiere sind so anzulegen, dass sich ein in der Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB erfahrener Abschlussprüfer, der nicht mit der Beurteilung befasst war, in angemessener Zeit ein Bild über die Durchführung der Prüfungshandlungen und deren Ergebnisse verschaffen kann.

9. Besonderheiten bei der Berichterstattung im Bestätigungsvermerk

- 39 Der Abschlussprüfer hat die Ausführungen zur Beurteilung nach §317 Abs. 3b HGB in einen gesonderten Vermerk („besonderer Abschnitt“ i.S. des § 322 Abs. 1 Satz 4 HGB) innerhalb eines gesonderten Abschnitts im Bestätigungsvermerk mit der Überschrift „Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen“ aufzunehmen. Dieser gesonderte Vermerk hat die Überschrift „Vermerk über die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts“ (im Folgenden auch „Vermerk nach § 317 Abs. 3b HGB“) zu tragen.
- 40 Der Bestätigungsvermerk muss im Anschluss an die Adressierung die Überschrift „Vermerk über die Prüfung des Jahresabschlusses“ bzw. „Vermerk über die Prüfung des

Jahresabschlusses und des Lageberichts“ enthalten, wenn der Bestätigungsvermerk einen nach Tz. 39 erforderlichen gesonderten Abschnitt mit der Überschrift „Sonstige gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen“ enthält.

41 Der Vermerk nach § 317 Abs. 3b HGB ist wie folgt zu strukturieren:

- a. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts
- b. Verantwortung des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts
- c. Ergebnis der Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts.

Der IDW PS KMU enthält in der Anlage 2 Musterformulierungen zur Umsetzung der Anforderungen in den Tz. 39 bis 41.

9.1. Beschreibung der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

42 Bezüglich der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts hat der Abschlussprüfer Folgendes zu erklären:

„Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft sind dafür verantwortlich, festzustellen, ob sie für das Geschäftsjahr, das demjenigen Geschäftsjahr vorausging, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet waren und falls dies zutrifft, ob sie ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt haben.“

43 Der Abschlussprüfer darf im Rahmen der Beschreibung der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter anstelle des Begriffs „gesetzliche Vertreter“ die konkret für die Rechtsform der Gesellschaft geltenden Bezeichnungen der entsprechenden Personen bzw. Personengruppen verwenden.

9.2. Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers

44 Bezüglich der Verantwortung des Abschlussprüfers zur Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts hat der Abschlussprüfer Folgendes zu erklären:

„Wir sind dafür verantwortlich, eine Beurteilung vorzunehmen, ob die Gesellschaft für das oben genannte Geschäftsjahr zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war (§ 317 Abs. 3b Nr. 1 HGB) und falls dies zutrifft, ob sie ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt hat (§ 317 Abs. 3b Nr. 2 HGB), sowie über das Ergebnis in einem besonderen Abschnitt des Bestätigungsvermerks zu berichten.“

Wir haben unsere Beurteilung in Übereinstimmung mit § 317 Abs. 3b HGB und unter Beachtung des *Entwurfs eines IDW Prüfungsstandards für weniger komplexe Einheiten: Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts (IDW EPS KMU 11 (09.2026))* durchgeführt. Für unsere

Beurteilung haben wir die einschlägigen, in diesem Standard vorgegebenen Prüfungshandlungen durchgeführt. In Einklang mit § 317 Abs. 3b HGB geben wir kein Prüfungsurteil, weder mit hinreichender noch mit begrenzter Sicherheit, im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung ab.“

- 45 Falls der Abschlussprüfer feststellt, dass die Gesellschaft für das vorausgegangene Geschäftsjahr zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war, hat der Abschlussprüfer im letzten Satz der Erklärung nach Tz. 44 stattdessen zu erklären:

„In Einklang mit § 317 Abs. 3b HGB geben wir kein Prüfungsurteil, weder mit hinreichender noch mit begrenzter Sicherheit, im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung oder zum Inhalt und Format des Ertragsteuerinformationsberichts ab.“

9.3. Beschreibung des Ergebnisses der Beurteilung

- 46 Das Ergebnis der Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts hat wie folgt zu lauten, wenn der Abschlussprüfer feststellt, dass die Gesellschaft für das vorausgegangene Geschäftsjahr

- a. nicht zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war:

„Wir erklären auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfungshandlungen, dass die Gesellschaft für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] nicht zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war.“

- b. zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war und ihre dort genannte Verpflichtung erfüllt hat:

„Wir erklären auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfungshandlungen, dass die Gesellschaft für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war und dass die Gesellschaft ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt hat.“

- 47 Wenn der Abschlussprüfer feststellt, dass die Gesellschaft für das vorausgegangene Geschäftsjahr zwar zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war, ihre dort genannte Verpflichtung jedoch pflichtwidrig nicht erfüllt hat, hat das Ergebnis der Beurteilung wie folgt zu lauten:

„Wir erklären auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfungshandlungen, dass die Gesellschaft für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war und ihre Verpflichtung zur Offenlegung gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB nicht erfüllt hat.“

Zu einer Erklärung, dass die Gesellschaft ihre in § 342m Abs. 1 oder 2 HGB genannte Verpflichtung zur Offenlegung nicht erfüllt hat, führt bspw. wenn die Gesellschaft

- *der das Unternehmensregister führenden Stelle keinen EIB übermittelt hat oder das übermittelte Dokument keine Angaben zur Erfüllung der §§ 342h bis 342k HGB enthält,*

- *den EIB erst nach Ablauf der gesetzlichen Frist für die Offenlegung von einem Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums der das Unternehmensregister führenden Stelle und damit verspätet übermittelt hat, oder*
- *den EIB der das Unternehmensregister führenden Stelle nicht in deutscher Sprache übermittelt hat.*

Der Abschlussprüfer kann innerhalb des Abschnitts mit dem Ergebnis der Beurteilung begründen, warum die Gesellschaft ihre Verpflichtung gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB nicht erfüllt hat. Beispiel 3 in der Anlage 2 zu diesem IDW PS KMU enthält ein Formulierungsbeispiel für den Fall, dass die Gesellschaft den EIB der das Unternehmensregister führenden Stelle verspätet übermittelt hat.

- 48 Wenn der Abschlussprüfer feststellt, dass die Gesellschaft für das vorausgegangene Geschäftsjahr zwar zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war, ihre dort genannte Verpflichtung jedoch noch nicht erfüllt hat und die gesetzliche Frist für die Offenlegung von einem Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks noch nicht abgelaufen ist, hat das Ergebnis der Beurteilung wie folgt zu lauten:

„Wir erklären auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfungshandlungen, dass die Gesellschaft für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war und ihre Verpflichtung zur Offenlegung gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB noch nicht erfüllt hat. Die gesetzliche Frist zur Erfüllung der Offenlegungspflicht von einem Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums ist noch nicht abgelaufen.“

Die gesetzliche Frist zur Erfüllung der Offenlegungsverpflichtung von einem Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums kann bspw. dann bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks noch nicht abgelaufen sein, wenn die Gesellschaft das Geschäftsjahr, für das die Abschlussprüfung durchgeführt wird, durch eine Umstellung des Geschäftsjahres verkürzt hat (bspw. vom 01.01. bis 31.12. auf den 01.01. bis 30.06. oder vom 01.10. bis 30.09. des Folgejahres auf den 01.10. bis 31.12.).

- 49 Kommt der Abschlussprüfer zu dem Ergebnis, dass er nicht feststellen kann, ob die Gesellschaft zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war, hat das Ergebnis der Beurteilung wie folgt zu lauten:

„Wir erklären auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfungshandlungen, dass wir nicht feststellen können, ob die Gesellschaft für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war.

Daher treffen wir keine Feststellung darüber, ob die Gesellschaft ihre etwaige Verpflichtung zur Offenlegung gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB erfüllt hat.“

Der Abschlussprüfer kann eine Begründung in das Ergebnis der Beurteilung aufnehmen, warum er auf Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen zu dem Ergebnis kommt, dass er nicht feststellen kann, ob die Gesellschaft zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war und daher auch keine Feststellung darüber treffen kann, ob sie ihre etwaige Verpflichtung zur Offenlegung gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB erfüllt hat.

- 50 Der Bestätigungsvermerk ist mit einem einheitlichen Datum gemäß *IDW PS KMU 7 (09.2022)*¹², Tz. 48, zu erteilen; ein gesondertes Datum für den Vermerk nach § 317 Abs. 3b HGB ist nicht zulässig.

10. Besonderheiten bei der Berichterstattung im Prüfungsbericht

- 51 In einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts nach § 321 HGB hat der Abschlussprüfer über das Ergebnis der Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB zu berichten und zumindest einen Verweis auf den im Bestätigungsvermerk enthaltenen Vermerk nach § 317 Abs. 3b HGB vorzunehmen.
- 52 Stellt der Abschlussprüfer anlässlich der Beurteilung nach § 317 Abs. 3b Nr. 2 HGB einen Verstoß gegen die für die Erstellung oder Offenlegung eines EIB einschlägigen Vorschriften des HGB fest, hat er darüber gemäß § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB als sonstigen Verstoß im Prüfungsbericht zu berichten.¹³

¹² Vgl. *IDW Prüfungsstandard für weniger komplexe Einheiten: Prüfungsurteil, Berichterstattung und Archivierung (IDW PS KMU 7 (09.2022))* (Stand: 02.12.2024).

¹³ Vgl. *IDW PS KMU 7 (09.2022)*.

Anlage 1: Definitionen

Begriff	Definition
Berichtszeitraum	Das Geschäftsjahr, für das ein EIB zu erstellen ist (vgl. § 342a Nr. 6 HGB). Das Geschäftsjahr, das demjenigen Geschäftsjahr vorausging, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird (in diesem <i>IDW Prüfungsstandard für weniger komplexe Einheiten</i> auch als „vorausgegangenes Geschäftsjahr“ bezeichnet) ist dem Berichtszeitraum gleichgestellt.
Angemessene Darstellung des EIB	Die Angaben nach §§ 342h bis 342k HGB sind an der richtigen Stelle des EIB angegeben, auf angemessene Weise aggregiert bzw. disaggregiert sowie relevant, klar und verständlich.

Anlage 2: Formulierungsbeispiele für den gesonderten Vermerk über die Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB im Bestätigungsvermerk

1. Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk aufgrund einer gesetzlichen Abschlussprüfung bei einem nach §§ 242 bis 256a und 264 bis 289f HGB aufgestellten Jahresabschluss und Lagebericht eines Unternehmens, das kein Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 316a Satz 2 HGB ist unter Anwendung der IDW PS KMU, mit gesondertem Vermerk über die Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB (Keine Offenlegungspflicht)

Für Zwecke dieses beispielhaften Bestätigungsvermerks werden folgende, dem Beispiel 1.1 in der Anlage des *IDW PS KMU 7 (09.2022)* entsprechende Gegebenheiten angenommen:

- Der Wirtschaftsprüfer wurde als gesetzlicher Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und Lageberichts bestellt. Es handelt sich um die Prüfung eines Jahresabschlusses (bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) und Lageberichts unter Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung.
- Die Abschlussprüfung wurde unter Anwendung der *IDW PS KMU* durchgeführt.
- Der Jahresabschluss ist von den gesetzlichen Vertretern in Übereinstimmung mit den für mittelgroße Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften (Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke) aufzustellen.
- Der Abschlussprüfer ist zu dem Schluss gekommen, dass nicht modifizierte Prüfungsurteile auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise angemessen sind.
- Die deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften umfassen sämtliche relevanten deutschen Berufspflichten, die bei der Abschlussprüfung einschlägig sind.
- Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass keine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Übereinstimmung mit den *IDW PS KMU* aufwerfen können.
- Es handelt sich um eine GmbH mit einem freiwillig eingerichteten Aufsichtsrat.
- Die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers erfolgt vollumfänglich direkt im entsprechenden Abschnitt des Bestätigungsvermerks, d.h. ohne Auslagerung eines Teils der Beschreibung in eine Anlage zum Bestätigungsvermerk bzw. auf die IDW Website.

Über die zuvor dargestellten Gegebenheiten hinaus wird folgender Sachverhalt unterstellt:

- In Ergänzung zur Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts hat der Abschlussprüfer nach § 322 Abs. 1 Satz 4 HGB erforderliche Pflichtangaben im Bestätigungsvermerk zu machen.
- Der Abschlussprüfer verwendet für die Strukturierung der Aussagen zur Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB Abschnittsüberschriften.
- Der Abschlussprüfer ist zu dem Schluss gekommen, dass das Unternehmen nicht in den Anwendungsbereich der §§ 342 ff. HGB fällt. Daher waren die gesetzlichen Vertreter der GmbH für das vorausgegangene Geschäftsjahr nicht zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet. Die Beurteilung, ob die gesetzlichen Vertreter der GmbH ihre dort genannte Verpflichtung erfüllt haben, ist daher nicht einschlägig.

BESTÄTIGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS

An die ... [Gesellschaft]

VERMERK ÜBER DIE PRÜFUNG DES JAHRESABSCHLUSSES UND DES LAGEBERICHTS

Prüfungsurteile

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS KMU 7 (09.2022)]

Grundlage für die Prüfungsurteile

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS KMU 7 (09.2022)]

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Jahresabschluss und den Lagebericht

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS KMU 7 (09.2022)]

Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS KMU 7 (09.2022)]

SONSTIGE GESETZLICHE UND ANDERE RECHTLICHE ANFORDERUNGEN

Vermerk über die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts

Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft sind dafür verantwortlich, festzustellen, ob sie für das Geschäftsjahr, das demjenigen Geschäftsjahr vorausging, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet waren und falls dies zutrifft, ob sie ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt haben.

Verantwortung des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts

Wir sind dafür verantwortlich, eine Beurteilung vorzunehmen, ob die Gesellschaft für das oben genannte Geschäftsjahr zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war (§ 317 Abs. 3b Nr. 1 HGB) und falls dies zutrifft, ob sie ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt hat (§ 317 Abs. 3b Nr. 2 HGB), sowie über das Ergebnis in einem besonderen Abschnitt des Bestätigungsvermerks zu berichten.

Wir haben unsere Beurteilung in Übereinstimmung mit § 317 Abs. 3b HGB und unter Beachtung des *Entwurfs eines IDW Prüfungsstandards für weniger komplexe Einheiten: Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts (IDW EPS KMU 11 (09.2026))* durchgeführt. Für unsere Beurteilung haben wir die einschlägigen, in diesem Standard vorgegebenen Prüfungshandlungen durchgeführt. In Einklang mit § 317 Abs. 3b HGB geben wir kein Prüfungsurteil, weder mit hinreichender noch mit begrenzter Sicherheit, im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung ab.

Ergebnis der Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts

Wir erklären auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfungshandlungen, dass die Gesellschaft für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] nicht zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war.

[Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers]

[Datum]

[Unterschrift]

Wirtschaftsprüfer

2. Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk aufgrund einer gesetzlichen Abschlussprüfung bei einem nach §§ 242 bis 256a und 264 bis 289f HGB aufgestellten Jahresabschluss und Lagebericht eines Unternehmens, das kein Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 316a Satz 2 HGB ist unter Anwendung der IDW PS KMU, mit gesondertem Vermerk über die Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB (Gesetzeskonforme Erfüllung der Offenlegungspflicht)

Für Zwecke dieses beispielhaften Bestätigungsvermerks werden folgende, dem Beispiel 1.1 in der Anlage des *IDW PS KMU 7 (09.2022)* entsprechende Gegebenheiten angenommen:

- Der Wirtschaftsprüfer wurde als gesetzlicher Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und Lageberichts bestellt. Es handelt sich um die Prüfung eines Jahresabschlusses (bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) und Lageberichts unter Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung.
- Die Abschlussprüfung wurde unter Anwendung der *IDW PS KMU* durchgeführt.
- Der Jahresabschluss ist von den gesetzlichen Vertretern in Übereinstimmung mit den für mittelgroße Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften (Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke) aufzustellen.
- Der Abschlussprüfer ist zu dem Schluss gekommen, dass nicht modifizierte Prüfungsurteile auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise angemessen sind.
- Die deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften umfassen sämtliche relevanten deutschen Berufspflichten, die bei der Abschlussprüfung einschlägig sind.
- Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass keine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Übereinstimmung mit den *IDW PS KMU* aufwerfen können.
- Es handelt sich um eine GmbH mit einem freiwillig eingerichteten Aufsichtsrat.
- Die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers erfolgt vollumfänglich direkt im entsprechenden Abschnitt des Bestätigungsvermerks, d.h. ohne Auslagerung eines Teils der Beschreibung in eine Anlage zum Bestätigungsvermerk bzw. auf die IDW Website.

Über die zuvor dargestellten Gegebenheiten hinaus wird folgender Sachverhalt unterstellt:

- In Ergänzung zur Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts hat der Abschlussprüfer nach § 322 Abs. 1 Satz 4 HGB erforderliche Pflichtangaben im Bestätigungsvermerk zu machen.
- Der Abschlussprüfer verwendet für die Strukturierung der Aussagen zur Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB Abschnittsüberschriften.

- Der Abschlussprüfer ist zu dem Schluss gekommen, dass die gesetzlichen Vertreter der GmbH für das vorausgegangene Geschäftsjahr zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet waren und ihre dort genannte Verpflichtung erfüllt haben.

BESTÄTIGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS

An die ... [Gesellschaft]

VERMERK ÜBER DIE PRÜFUNG DES JAHRESABSCHLUSSES UND DES LAGEBERICHTS

Prüfungsurteile

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS KMU 7 (09.2022)]

Grundlage für die Prüfungsurteile

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS KMU 7 (09.2022)]

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Jahresabschluss und den Lagebericht

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS KMU 7 (09.2022)]

Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS KMU 7 (09.2022)]

SONSTIGE GESETZLICHE UND ANDERE RECHTLICHE ANFORDERUNGEN

Vermerk über die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts

Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft sind dafür verantwortlich, festzustellen, ob sie für das Geschäftsjahr, das demjenigen Geschäftsjahr vorausging, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet waren und falls dies zutrifft, ob sie ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt haben.

Verantwortung des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts

Wir sind dafür verantwortlich, eine Beurteilung vorzunehmen, ob die Gesellschaft für das oben genannte Geschäftsjahr zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war (§ 317 Abs. 3b Nr. 1 HGB) und falls dies zutrifft, ob sie ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt hat (§ 317 Abs. 3b Nr. 2 HGB), sowie über das Ergebnis in einem besonderen Abschnitt des Bestätigungsvermerks zu berichten.

Wir haben unsere Beurteilung in Übereinstimmung mit § 317 Abs. 3b HGB und unter Beachtung des *Entwurfs eines IDW Prüfungsstandards für weniger komplexe Einheiten: Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts (IDW EPS KMU 11 (09.2026))* durchgeführt. Für unsere Beurteilung haben wir die einschlägigen, in diesem Standard vorgegebenen Prüfungshandlungen durchgeführt. In Einklang mit § 317 Abs. 3b HGB geben wir kein Prüfungsurteil, weder mit hinreichender noch mit begrenzter Sicherheit, im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung oder zum Inhalt und Format des Ertragsteuerinformationsberichts ab.

Ergebnis der Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts

Wir erklären auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfungshandlungen, dass die Gesellschaft für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war und dass die Gesellschaft ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt hat.

[Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers]

[Datum]

[Unterschrift]

Wirtschaftsprüfer

3. Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk aufgrund einer gesetzlichen Abschlussprüfung bei einem nach §§ 242 bis 256a und 264 bis 289f HGB aufgestellten Jahresabschluss und Lagebericht eines Unternehmens, das kein Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 316a Satz 2 HGB ist unter Anwendung der IDW PS KMU, mit gesondertem Vermerk über die Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB (Verspätete Erfüllung der Offenlegungspflicht)

Für Zwecke dieses beispielhaften Bestätigungsvermerks werden folgende, dem Beispiel 1.1 in der Anlage des *IDW PS KMU 7 (09.2022)* entsprechende Gegebenheiten angenommen:

- Der Wirtschaftsprüfer wurde als gesetzlicher Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und Lageberichts bestellt. Es handelt sich um die Prüfung eines Jahresabschlusses (bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) und Lageberichts unter Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung.
- Die Abschlussprüfung wurde unter Anwendung der *IDW PS KMU* durchgeführt.
- Der Jahresabschluss ist von den gesetzlichen Vertretern in Übereinstimmung mit den für mittelgroße Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften (Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke) aufzustellen.
- Der Abschlussprüfer ist zu dem Schluss gekommen, dass nicht modifizierte Prüfungsurteile auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise angemessen sind.
- Die deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften umfassen sämtliche relevanten deutschen Berufspflichten, die bei der Abschlussprüfung einschlägig sind.
- Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass keine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Übereinstimmung mit den *IDW PS KMU* aufwerfen können.
- Es handelt sich um eine GmbH mit einem freiwillig eingerichteten Aufsichtsrat.
- Die Beschreibung der Verantwortung des Abschlussprüfers erfolgt vollumfänglich direkt im entsprechenden Abschnitt des Bestätigungsvermerks, d.h. ohne Auslagerung eines Teils der Beschreibung in eine Anlage zum Bestätigungsvermerk bzw. auf die IDW Website.

Über die zuvor dargestellten Gegebenheiten hinaus wird folgender Sachverhalt unterstellt:

- In Ergänzung zur Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts hat der Abschlussprüfer nach § 322 Abs. 1 Satz 4 HGB erforderliche Pflichtangaben im Bestätigungsvermerk zu machen.
- Der Abschlussprüfer verwendet für die Strukturierung der Aussagen zur Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB Abschnittsüberschriften.

- Der Abschlussprüfer ist zu dem Schluss gekommen, dass die gesetzlichen Vertreter der GmbH für das vorausgegangene Geschäftsjahr zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet waren. Die gesetzlichen Vertreter der GmbH haben den EIB 15 Monate, und damit später als ein Jahr, nach dem Ende des Berichtszeitraums der das Unternehmensregister führenden Stelle übermittelt, sodass sie ihre Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB nicht erfüllt haben.

BESTÄTIGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS

An die ... [Gesellschaft]

VERMERK ÜBER DIE PRÜFUNG DES JAHRESABSCHLUSSES UND DES LAGEBERICHTS

Prüfungsurteile

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS KMU 7 (09.2022)]

Grundlage für die Prüfungsurteile

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS KMU 7 (09.2022)]

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Jahresabschluss und den Lagebericht

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS KMU 7 (09.2022)]

Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts

[Formulierung in Übereinstimmung mit Beispiel 1.1 in der Anlage zu IDW PS KMU 7 (09.2022)]

SONSTIGE GESETZLICHE UND ANDERE RECHTLICHE ANFORDERUNGEN

Vermerk über die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts

Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft sind dafür verantwortlich, festzustellen, ob sie für das Geschäftsjahr, das demjenigen Geschäftsjahr vorausging, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet waren und falls dies zutrifft, ob sie ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt haben.

Verantwortung des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts

Wir sind dafür verantwortlich, eine Beurteilung vorzunehmen, ob die Gesellschaft für das oben genannte Geschäftsjahr zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war (§ 317 Abs. 3b Nr. 1 HGB) und falls dies zutrifft, ob sie ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt hat (§ 317 Abs. 3b Nr. 2 HGB), sowie über das Ergebnis in einem besonderen Abschnitt des Bestätigungsvermerks zu berichten.

Wir haben unsere Beurteilung in Übereinstimmung mit § 317 Abs. 3b HGB und unter Beachtung des *Entwurfs eines IDW Prüfungsstandards für weniger komplexe Einheiten: Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts (IDW EPS KMU 11 (09.2026))* durchgeführt. Für unsere Beurteilung haben wir die einschlägigen, in diesem Standard vorgegebenen Prüfungshandlungen durchgeführt. In Einklang mit § 317 Abs. 3b HGB geben wir kein Prüfungsurteil, weder mit hinreichender noch mit begrenzter Sicherheit, im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung oder zum Inhalt und Format des Ertragsteuerinformationsberichts ab.

Ergebnis der Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts

Wir erklären auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfungshandlungen, dass die Gesellschaft für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war und ihre Verpflichtung zur Offenlegung gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB nicht erfüllt hat. Die Gesellschaft hat den Ertragsteuerinformationsbericht nach 15 Monaten, und damit später als ein Jahr, nach dem Ende dieses Geschäftsjahres der das Unternehmensregister führenden Stelle übermittelt.

[Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers]

[Datum]

[Unterschrift]

Wirtschaftsprüfer

Anlage 3: Verantwortung der gesetzlichen Vertreter im Zusammenhang mit der Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB

- 1 Die gesetzlichen Vertreter sind dafür verantwortlich, festzustellen, ob sie für den Berichtszeitraum zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet waren und falls dies zutrifft, ob sie ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt haben.
- 2 Ausgewählte Fragen zur praktischen Umsetzung der Anforderungen aus §§ 342 ff. HGB sowie zu den Form- und Formatvorgaben der Durchführungsverordnung (EU) 2024/2952 an die Erstellung eines EIB werden in den von IDW Gremien entwickelten Fragen und Antworten: Ertragsteuerinformationsberichterstattung (F & A zur Ertragsteuerinformationsberichterstattung) behandelt.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter gemäß § 342m Abs. 1 HGB

- 3 Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs einer Gesellschaft i.S. des § 342 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 HGB, die der Pflicht nach § 342b Abs. 1 oder § 342c Abs. 1 HGB unterliegen, sind nach § 342m Abs. 1 HGB verpflichtet, den EIB für die Gesellschaft spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in deutscher Sprache der das Unternehmensregister führenden Stelle zur Einstellung in das Unternehmensregister zu übermitteln.
- 4 Dementsprechend unterliegen der Verpflichtung nach § 342m Abs. 1 HGB Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland und Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB mit Sitz im Inland, wenn diese Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften
 - a. unverbundene Unternehmen sind und eine Niederlassung, eine feste Geschäftseinrichtung oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat haben, und wenn die in den Jahresabschlüssen der Gesellschaft ausgewiesenen Umsatzerlöse in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils 750 Millionen Euro übersteigen (§ 342 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 342b Abs. 1 und 4 HGB), oder
 - b. oberste Mutterunternehmen sind und sie oder ein verbundenes Unternehmen eine Niederlassung, eine feste Geschäftseinrichtung oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat haben, und wenn die in den Konzernabschlüssen der Gesellschaft ausgewiesenen Konzernumsatzerlöse in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils 750 Millionen Euro übersteigen (§ 342 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 342c Abs. 1 und 4 HGB).
- 5 Die Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB gemäß § 342m Abs. 1 HGB erlischt, wenn
 - a. im Fall von Tz. 4, Buchst. a.: die in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Umsatzerlöse in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils 750 Millionen Euro unterschreiten (§ 342b Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 HGB), oder
 - b. im Fall von Tz. 4, Buchst. b.: die in den Konzernabschlüssen ausgewiesenen Konzernumsatzerlöse in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils 750 Millionen Euro unterschreiten (§ 342c Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 HGB).

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter gemäß § 342m Abs. 2 HGB

- 6 Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs einer Gesellschaft i.S. des § 342 Abs. 1 Nr. 3 HGB, die der Pflicht nach § 342d Abs. 1 HGB unterliegen, sind nach § 342m Abs. 2 Satz 1 HGB verpflichtet, für die Gesellschaft den EIB, den das oberste Mutterunternehmen zur Verfügung gestellt hat, spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in deutscher Sprache der das Unternehmensregister führenden Stelle zur Einstellung in das Unternehmensregister zu übermitteln.
- Wenn das oberste Mutterunternehmen einen EIB nicht zur Verfügung stellt oder der zur Verfügung gestellte Bericht nicht den gesetzlichen Vorgaben entspricht, sind die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der Gesellschaft nach § 342m Abs. 2 Satz 2 HGB verpflichtet, für diese Gesellschaft anstelle des Berichts die Erklärung nach § 342d Abs. 2 Nr. 1 HGB und den EIB nach § 342d Abs. 2 Nr. 2 HGB nach Maßgabe des § 342m Abs. 2 Satz 1 HGB zu übermitteln.
- 7 Der Verpflichtung nach § 342m Abs. 2 HGB unterliegen somit Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland und Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB mit Sitz im Inland, wenn diese Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften Tochterunternehmen von obersten Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat sind und
- a. mittelgroß oder groß i.S. des § 267 Abs. 2 bis 4 HGB sind oder
 - b. ausschließlich dem Zweck dienen, die Berichtspflichten nach dem Vierten Unterabschnitt des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB zu umgehen,
- und wenn die in den Konzernabschlüssen des obersten Mutterunternehmens ausgewiesenen Konzernumsatzerlöse in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils einen Betrag übersteigen, der zum Wechselkurs vom 21.12.2021 bei Rundung auf das nächste Tausend einem Betrag von 750 Millionen Euro entspricht (§ 342 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 342d Abs. 1 und 2 HGB).
- 8 Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs einer Gesellschaft i.S. des § 342 Abs. 1 Nr. 3 HGB sind von der Pflicht zur Aufforderung des obersten Mutterunternehmens der Gesellschaft, ihr den EIB zur Verfügung zu stellen sowie von der Pflicht zur Erstellung einer Erklärung nach § 342d Abs. 2 Nr. 1 HGB und eines EIB nach § 342d Abs. 2 Nr. 2 HGB mit denjenigen Angaben, über die die Gesellschaft verfügt und die sie beschaffen kann, und damit von der Verpflichtung gemäß § 342m Abs. 2 HGB zur Übermittlung des vom obersten Mutterunternehmen zur Verfügung gestellten EIB oder einer Erklärung nach § 342d Abs. 2 Nr. 1 HGB und eines EIB nach § 342d Abs. 2 Nr. 2 HGB an die das Unternehmensregister führende Stelle befreit, wenn das oberste Mutterunternehmen einen EIB gemäß § 342g Nr. 2 HGB, den §§ 342h, 342i und 342j Abs. 3 HGB sowie den §§ 342k und 342l HGB erstellt hat, der
- a. spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in mindestens einer Amtssprache der Europäischen Union kostenlos auf der Internetseite des obersten Mutterunternehmens veröffentlicht worden ist,
 - b. von einem anderen Tochterunternehmen mit Sitz im Inland spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in deutscher Sprache der das Unternehmensregister führenden Stelle zur Einstellung in das

Unternehmensregister übermittelt oder von einem Tochterunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum nach Maßgabe des jeweiligen nationalen Rechts im Einklang mit Artikel 48d Abs. 1 der Richtlinie 2013/34/EU offengelegt worden ist und

- c. den Namen und den Sitz desjenigen Tochterunternehmens angibt, das den Bericht gemäß Buchst. b offengelegt hat (§ 342d Abs. 3 HGB).
- 9 Ferner erlischt die Pflicht zur Aufforderung des obersten Mutterunternehmens der Gesellschaft, ihr den EIB zur Verfügung zu stellen, sowie die Pflicht zur Erstellung einer Erklärung nach § 342d Abs. 2 Nr. 1 HGB und eines EIB nach § 342d Abs. 2 Nr. 2 HGB mit denjenigen Angaben, über die die Gesellschaft verfügt und die sie beschaffen kann, und damit die Verpflichtung gemäß § 342m Abs. 2 HGB zur Übermittlung des vom obersten Mutterunternehmen zur Verfügung gestellten EIB oder einer Erklärung nach § 342d Abs. 2 Nr. 1 HGB und eines EIB nach § 342d Abs. 2 Nr. 2 HGB an die das Unternehmensregister führende Stelle, wenn die in den Konzernabschlüssen des obersten Mutterunternehmens ausgewiesenen Konzernumsatzerlöse in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils einen Betrag unterschreiten, der zum Wechselkurs vom 21.12.2021 bei Rundung auf das nächste Tausend einem Betrag von 750 Millionen Euro entspricht (§§ 342d Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 HGB).

Anlage 4: Folgeänderungen im IDW Prüfungsstandard für weniger komplexe Einheiten: Vorbemerkungen und Anwendungsbereich (IDW PS KMU 1 (09.2022))

Um klarzustellen, dass *IDW PS KMU 11* für sämtliche unter Anwendung der *IDW PS KMU* durchgeführte Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und Lageberichten bei Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland und haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften mit Sitz im Inland gilt, sind Folgeänderungen in *IDW PS KMU 1 (09.2022)* erforderlich, die in dem nachfolgenden Auszug dargestellt sind.

Auszug aus IDW PS KMU 1 (09.2022):

- 4 Die vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) setzen sich bei der Abschlussprüfung einer weniger komplexen Einheit aus diesem *IDW PS KMU* sowie dem
- (a) *IDW Prüfungsstandard für weniger komplexe Einheiten 2: Übergreifende Anforderungen,*
- [...]
- (j) *IDW Prüfungsstandard für weniger komplexe Einheiten 11: Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts*

zusammen.

IDW PS KMU 11 gilt für sämtliche unter Anwendung der *IDW PS KMU* durchgeführte gesetzliche Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und Lageberichten bei Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland und Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB mit Sitz im Inland.