

DWP Deutscher Wirtschaftsprüferverein e.V. | Sitz: Berlin |
Büro: Willi-Laschet-Str. 1, 51688 Wipperfürth

Institut der Wirtschaftsprüfer e.V.
-Hauptfachausschuss (HFA)-

Per E-Mail: stellungnahmen@idw.de

Wipperfürth, den 23.09.2026

Stellungnahme zum Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Beurteilung im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts (nachfolgend: EIB) (IDW EPS 440 (06.2026))

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Möglichkeit, zu IDW EPS 440 (06.2026) Stellung zu nehmen.

Mit dem Entwurf werden die Anforderungen an die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB und die hiermit verbundene Berichterstattung des Abschlussprüfers konkretisiert. Für die praktische Anwendung ist dabei insbesondere von Bedeutung, dass die vorgesehenen Prüfungshandlungen eindeutig beschrieben sind und zu nachvollziehbaren und reproduzierbaren Feststellungen führen.

Bei der Durchsicht des Entwurfs haben sich aus unserer Sicht an mehreren Stellen Fragen ergeben, bei denen eine weitere Konkretisierung die praktische Anwendung des Standards erleichtern würde. Daneben sehen wir bei einzelnen Regelungen die Gefahr, dass die vorgesehenen Anforderungen über die gesetzlich vorgesehene Beurteilung hinausreichen oder zu einem im Verhältnis zum Prüfungsgegenstand erheblichen zusätzlichen Prüfungs- und Dokumentationsaufwand führen.

Hierzu möchten wir auf folgende Punkte hinweisen:

1. Tz. 23 – Feststellung einer Tätigkeit in einem anderen Staat

Tz. 23 verlangt bei unverbundenen Unternehmen und bestimmten obersten Mutterunternehmen die Feststellung, ob eine Niederlassung, eine feste Geschäftseinrichtung oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat bestand.

Hierzu sind die gesetzlichen Vertreter zu befragen und das Ergebnis unter anderem mit Erkenntnissen aus der Abschlussprüfung sowie mit steuerlichen Unterlagen abzugleichen. Als Beispiel wird die Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 AO genannt.

Für die Prüfungspraxis stellt sich die Frage, welchen Umfang diese Prüfungshandlung haben soll.

Insbesondere sollte klargestellt werden, ob die Einsichtnahme in steuerliche Unterlagen in jedem Fall erforderlich ist oder nur dann, wenn die vorhandenen Erkenntnisse und die Befragung der gesetzlichen Vertreter keine ausreichende Grundlage für die Feststellung liefern. Zudem bleibt offen, welche konkreten steuerlichen Unterlagen für diesen Abgleich erwartet werden.

Die in Tz. 23 beispielhaft genannte Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 AO sollte insoweit nicht zu einer unbestimmten Ausweitung der einzusehenden steuerlichen Unterlagen führen.

Sind beispielsweise aus der Abschlussprüfung die Konzern- und Tätigkeitsstrukturen eindeutig bekannt und bestehen keine Anhaltspunkte für eine Tätigkeit im Ausland, erscheint eine zusätzliche Einsichtnahme in steuerliche Unterlagen allein zur erneuten Bestätigung dieses Sachverhalts nicht zwingend erforderlich.

Eine entsprechende Klarstellung würde Doppelprüfungen vermeiden, ohne die Verlässlichkeit der Feststellung einzuschränken.

Weiteren Klarstellungsbedarf sehen wir für den Fall, dass die Ergebnisse der vorgesehenen Prüfungshandlungen von den Erkenntnissen aus der Abschlussprüfung abweichen. Tz. 23 verweist für diesen Fall erforderlichenfalls auf die zusätzlichen Prüfungshandlungen nach Tz. 24 bis 29.

Soweit die Abweichung jedoch gerade die Frage betrifft, ob eine Niederlassung, feste Geschäftseinrichtung oder dauerhafte Geschäftstätigkeit in einem anderen Staat besteht, führen die Prüfungshandlungen nach Tz. 24 bis 29 nicht zwingend zu einer Klärung dieses Sachverhalts. Es sollte daher klargestellt werden, welche weiteren Prüfungshandlungen in diesem Fall erwartet werden.

2. Tz. 24 – Konzernumsatzerlöse bei Drittstaatenkonzernen

Tz. 24 stellt bei einem obersten Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat auf die im Konzernabschluss ausgewiesenen Konzernumsatzerlöse ab.

Für die praktische Anwendung sollte konkretisiert werden, welche Umsatzgröße bei einem nach ausländischen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Konzernabschluss maßgeblich ist.

§ 342d Abs. 5 HGB stellt insoweit auf den Betrag der Konzernumsatzerlöse ab, der sich bei Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze ergibt, die nach dem jeweiligen nationalen Recht für die Aufstellung des Konzernabschlusses des obersten Mutterunternehmens gelten.

Wir verstehen dies so, dass der nach den jeweils maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelte konsolidierte Umsatz des Konzerns heranzuziehen ist. Gerade bei Drittstaatenkonzernen können Terminologie, Gliederung und Abgrenzung der Umsatzerlöse jedoch von deutschen Konzernabschlüssen abweichen.

Unklarheiten können insbesondere entstehen, wenn kein unmittelbar vergleichbarer Umsatzposten ausgewiesen wird oder der Konzernabschluss mehrere Umsatzgrößen enthält.

Wir regen daher an, in den Anwendungshinweisen zu konkretisieren, wie der für die Schwellenwertbeurteilung maßgebliche Konzernumsatz in diesen Fällen zu bestimmen ist.

3. Tz. 24 – Wechselkurs bei Konzernabschlüssen in Drittwährung

Weiteren Klarstellungsbedarf sehen wir bei der Umrechnung des Schwellenwerts von 750 Mio. EUR.

Werden die Konzernumsatzerlöse eines obersten Mutterunternehmens mit Sitz in einem Drittstaat nicht in Euro ausgewiesen, verlangt Tz. 24 eine Umrechnung des Betrags von 750 Mio. EUR zum Wechselkurs vom 21.12.2021. Der Abschlussprüfer hat die Umrechnung und die Rundung auf das nächste Tausend nachzurechnen.

Art. 48c Abs. 9 der Richtlinie 2013/34/EU knüpft für die Umrechnung ebenfalls an den Wechselkurs vom 21.12.2021 an. Im Amtsblatt der Europäischen Union (2021/C 518/01) sind für diesen Stichtag Euro-Wechselkurse veröffentlicht; als Quelle wird der von der Europäischen Zentralbank veröffentlichte Referenz-Wechselkurs angegeben.

Vor diesem Hintergrund regen wir an, in Tz. 24 oder den Anwendungshinweisen ausdrücklich auf diese amtliche Referenzquelle zu verweisen. Dadurch wäre für gesetzliche Vertreter und Abschlussprüfer eindeutig und reproduzierbar bestimmt, welcher Referenzkurs der Umrechnung zugrunde zu legen ist.

Ergänzend sollte geregelt werden, wie zu verfahren ist, wenn für eine bestimmte Drittwährung für den 21.12.2021 kein entsprechender Referenzkurs in dieser Veröffentlichung verfügbar ist.

4. Tz. 24 bis 27 – einzubeziehende Geschäftsjahre

Die Beurteilung des Über- bzw. Unterschreitens der Umsatzschwelle knüpft an zwei aufeinanderfolgende Geschäftsjahre an.

Tz. 26 und 27 enthalten hierzu Regelungen, welche Jahres- oder Konzernabschlüsse in die Feststellung einzubeziehen sind. In Folgejahren können danach weitere in der Vergangenheit liegende Geschäftsjahre relevant werden.

Aus Sicht der Prüfungspraxis wäre eine übersichtliche Darstellung der jeweils einzubeziehenden Geschäftsjahre hilfreich.

Insbesondere bei erstmaliger Anwendung, anschließendem Über- oder Unterschreiten des Schwellenwerts sowie einem späteren erneuten Überschreiten können sich unterschiedliche Betrachtungszeiträume ergeben.

Wir regen daher an, die Anwendungshinweise um Beispiele oder eine schematische Darstellung der relevanten Geschäftsjahre zu ergänzen. Dies würde die einheitliche Anwendung erleichtern und unterschiedliche Auslegungen des erforderlichen Betrachtungszeitraums vermeiden.

5. Feststellung der Offenlegungspflicht bei eindeutig nicht erfülltem Tatbestandsmerkmal

Die in Tz. 22 bis 29 vorgesehenen Prüfungshandlungen betreffen unterschiedliche Tatbestandsmerkmale der Offenlegungspflicht.

Für die praktische Anwendung sollte aus unserer Sicht deutlicher werden, ob sämtliche grundsätzlich einschlägigen Tatbestandsmerkmale vollständig abzuarbeiten sind, wenn bereits aufgrund eines notwendigen Merkmals eindeutig feststeht, dass keine Offenlegungspflicht besteht.

Ist beispielsweise aufgrund der geprüften Umsatzgröße eindeutig ausgeschlossen, dass der gesetzliche Schwellenwert erreicht wird, können weitere Feststellungen zur internationalen Tätigkeit oder zu anderen Voraussetzungen das Ergebnis der Beurteilung nicht mehr verändern.

In solchen Fällen sollte eine weitere Abarbeitung von Tatbestandsmerkmalen allein aus formalen Gründen nicht erforderlich sein.

Eine Klarstellung im Standard würde insbesondere bei mittelständischen Unternehmen unnötige Prüfungshandlungen und Dokumentationsaufwand vermeiden.

6. Tz. 28 – Zweifel an der Korrektheit der Umsatzerlöse

Nach Tz. 28 können Zweifel an der Korrektheit der nach Tz. 24 bis 27 jeweils für die Schwellenwertbeurteilung maßgeblichen (Konzern-)Umsatzerlöse dazu führen, dass der Abschlussprüfer nicht feststellen kann, ob eine Offenlegungspflicht bestand. Als mögliche Ursachen werden unter anderem Modifizierungen des Prüfungsurteils hinsichtlich der Umsatzerlöse sowie Fehlerkorrekturen in Folgejahren genannt.

Aus unserer Sicht sollte hierbei ausdrücklich auf die Entscheidungsrelevanz der bestehenden Unsicherheit für die Schwellenwertbeurteilung abgestellt werden.

Eine festgestellte oder mögliche Abweichung bei den Umsatzerlösen führt nicht zwangsläufig dazu, dass auch das Über- oder Unterschreiten des maßgeblichen Schwellenwerts unklar ist.

Liegen die Umsatzerlöse auch unter Berücksichtigung der bestehenden Unsicherheit eindeutig oberhalb oder unterhalb des Schwellenwerts, bleibt die für § 317 Abs. 3b HGB maßgebliche Feststellung weiterhin möglich.

Wir regen daher an klarzustellen, dass eine fehlende Feststellbarkeit der Offenlegungspflicht nur dann in Betracht kommt, wenn die nicht ausgeräumten Zweifel geeignet sind, das Ergebnis der Schwellenwertbeurteilung zu beeinflussen.

7. Tz. 34 ff. – Abgrenzung zur inhaltlichen Prüfung des EIB

Besonderen Klärungsbedarf sehen wir bei Tz. 34 ff. Ausgangspunkt der Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB ist aus unserer Sicht die Feststellung, ob eine Offenlegungspflicht bestand und – sofern dies der Fall war – ob der EIB fristgerecht offengelegt wurde. Eine inhaltliche Prüfung des EIB ist hiervon zu unterscheiden.

Tz. 31 stellt ausdrücklich klar, dass der Abschlussprüfer weder die Vollständigkeit noch die inhaltliche Richtigkeit der Angaben im EIB zu beurteilen hat.

Tz. 34 stellt ebenfalls zunächst fest, dass der EIB grundsätzlich keine sonstige Information darstellt und der Abschlussprüfer nicht verpflichtet ist, ihn im Rahmen der Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB zu lesen und zu würdigen.

Gleichzeitig sieht Tz. 34 ff. weitergehende Pflichten vor, wenn der Abschlussprüfer aufgrund seiner Einsichtnahme oder seiner Kenntnisse aus der Abschlussprüfung eine irreführende Darstellung vermutet. Diese kann unter anderem die inhaltliche Richtigkeit oder die materielle Vollständigkeit des EIB betreffen.

Hier stellt sich aus unserer Sicht die Frage nach der Grenze zum ausdrücklich nicht vorgesehenen inhaltlichen Prüfungsauftrag.

Der Gesetzgeber hat klargestellt, dass § 317 Abs. 3b HGB keine Pflicht zur Prüfung begründet, ob der EIB inhaltlich den gesetzlichen Vorgaben entspricht.

Der Standard sollte deshalb eindeutig klarstellen, dass aus Tz. 34 ff. keine aktive Verpflichtung entsteht, nach inhaltlichen Fehlern oder unvollständigen Angaben im EIB zu suchen.

Auch sollte klarer bestimmt werden, wie weit die erforderliche Sachverhaltsaufklärung reicht, wenn dem Abschlussprüfer im Rahmen seiner Tätigkeit tatsächlich eine mögliche irreführende Darstellung bekannt wird.

Insbesondere der Begriff der „materiellen Vollständigkeit“ erscheint insoweit problematisch. Die Beurteilung der materiellen Vollständigkeit kann einen Soll-Ist-Abgleich voraussetzen, der sich einer inhaltlichen Prüfung des EIB annähert.

Wir regen daher an, die Abgrenzung zwischen der Reaktion auf tatsächlich bekannt gewordene Auffälligkeiten und einer nicht geschuldeten inhaltlichen Prüfung deutlicher herauszuarbeiten.

8. Tz. 44 ff. – Umfang des gesonderten Abschnitts im Bestätigungsvermerk

Weiteren Überprüfungsbedarf sehen wir beim Umfang der vorgesehenen Ergänzung des Bestätigungsvermerks.

§ 322 Abs. 1 Satz 4 HGB verlangt die Berichterstattung über das Ergebnis der Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB in einem besonderen Abschnitt des Bestätigungsvermerks. Die gesonderte Berichterstattung ist damit gesetzlich vorgegeben.

Davon zu unterscheiden ist jedoch die Frage nach dem erforderlichen Umfang dieses Abschnitts.

Die Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB ist im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung auch bei zahlreichen Gesellschaften vorzunehmen, bei denen sich im Ergebnis lediglich feststellen lässt, dass keine Verpflichtung zur Offenlegung eines EIB bestand.

Bei einer Vielzahl gesetzlicher Abschlussprüfungen wird das Ergebnis daher lediglich lauten, dass die Gesellschaft nicht zur Offenlegung eines EIB verpflichtet war.

In diesen Fällen enthält der besondere Abschnitt im Ergebnis eine Negativinformation über eine für die Gesellschaft nicht einschlägige gesetzliche Verpflichtung.

Vor diesem Hintergrund erscheint uns fraglich, ob eine umfangreiche standardisierte Darstellung der Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter, der Verantwortung des Abschlussprüfers, der Art der durchgeführten Tätigkeit und des Ergebnisses in jedem Fall einen entsprechenden zusätzlichen Informationswert bietet.

Durch Umfang und optische Stellung kann dieser Beurteilung im Bestätigungsvermerk ein Gewicht zukommen, das bei einer lediglich negativen Feststellung nicht dem tatsächlichen Informationsgehalt entspricht.

Dies gilt umso mehr, als der Standard selbst ausdrücklich feststellt, dass keine Prüfung mit hinreichender oder begrenzter Sicherheit durchgeführt und kein entsprechendes Prüfungsurteil abgegeben wird.

Wir regen daher an zu prüfen, ob der Umfang der Berichterstattung stärker nach dem Ergebnis der Beurteilung differenziert werden kann und insbesondere bei fehlender Offenlegungspflicht eine deutlich knappere Berichterstattung möglich ist.

9. Tz. 46 ff. – Aussagecharakter des Ergebnisses der Beurteilung

Nach Tz. 46 ff. beginnt die Erklärung des Abschlussprüfers jeweils mit der Formulierung „Wir erklären auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfungshandlungen ...“.

Gleichzeitig wird zuvor ausdrücklich darauf hingewiesen, dass weder eine Prüfung mit hinreichender noch mit begrenzter Sicherheit durchgeführt und kein Prüfungsurteil abgegeben wird.

Aus Sicht eines Adressaten des Bestätigungsvermerks sollte sich dieser Unterschied auch aus dem Aussagecharakter des besonderen Abschnitts eindeutig ergeben.

Wir regen daher an, die vorgesehenen Formulierungen nochmals daraufhin zu überprüfen, ob hinreichend deutlich wird, dass es sich um das Ergebnis der gesetzlich begrenzten Beurteilung nach § 317 Abs. 3b HGB und nicht um eine zusätzliche positive Zusicherung des Abschlussprüfers handelt.

10. Tz. 47 – Differenzierung bei nicht ordnungsgemäßer Offenlegung

Nach Tz. 47 ist zu erklären, dass die Gesellschaft ihre Verpflichtung zur Offenlegung nicht erfüllt hat. Nach A47.1 gilt dies unter anderem sowohl bei vollständig unterbliebener Offenlegung als auch bei verspäteter Offenlegung.

Für den Adressaten des Bestätigungsvermerks handelt es sich dabei um unterschiedliche Sachverhalte.

Eine vollständige Nichtoffenlegung und eine – möglicherweise geringfügig – verspätete Offenlegung sollten aus unserer Sicht in der Berichterstattung unterscheidbar sein.

A47.2 lässt eine Erläuterung der Gründe zwar zu. Angesichts der unterschiedlichen Aussagekraft der Sachverhalte sollte jedoch geprüft werden, ob eine entsprechende Konkretisierung bei verspäteter Offenlegung nicht regelmäßig erfolgen sollte.

11. Zusammenfassung

Aus Sicht der Prüfungspraxis sollte IDW EPS 440 insbesondere dort weiter konkretisiert werden, wo der Abschlussprüfer für die gesetzlich geforderte Beurteilung eindeutige und reproduzierbare Feststellungen treffen muss.

Dies betrifft insbesondere die Regelungen zu Drittstaatenkonzernen. Es sollte eindeutig erkennbar sein, welche Umsatzgröße aus einem nach ausländischen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Konzernabschluss als maßgeblicher Konzernumsatz heranzuziehen ist und welcher konkrete Referenzkurs für die Umrechnung des Schwellenwerts zum 21.12.2021 anzuwenden ist.

Bei Zweifeln an der Korrektheit der nach Tz. 24 bis 27 jeweils maßgeblichen (Konzern-) Umsatzerlöse sollte darauf abgestellt werden, ob die bestehende Unsicherheit das Ergebnis der Schwellenwertbeurteilung überhaupt verändern kann. Liegen die Umsatzerlöse auch unter Berücksichtigung einer möglichen Abweichung eindeutig oberhalb oder unterhalb des maßgeblichen Schwellenwerts, bleibt die Feststellung insoweit möglich. Ebenso sollte bei der Inanspruchnahme von Befreiungstatbeständen eindeutig bestimmt werden, welche Nachweise hinsichtlich einer Offenlegung nach ausländischem Recht vom Abschlussprüfer erwartet werden.

Daneben sollte der Standard vermeiden, Prüfungshandlungen zu verlangen, die für das Ergebnis der Beurteilung nicht mehr entscheidungserheblich sind oder bereits vorhandene Prüfungsnachweise lediglich wiederholen.

Besonderer Wert sollte auf eine klare Abgrenzung zur inhaltlichen Prüfung des EIB gelegt werden. Die Regelungen zu möglichen irreführenden Darstellungen dürfen nicht dazu führen, dass über die gesetzlich vorgesehene Beurteilung mittelbar eine inhaltliche Prüfungspflicht entsteht.

Auch die Berichterstattung im Bestätigungsvermerk sollte dem tatsächlichen Informationsgehalt der Feststellung Rechnung tragen. Dies gilt insbesondere für den häufigen Fall, dass überhaupt keine Offenlegungspflicht bestand.

Wir bitten, die vorstehenden Anregungen bei der weiteren Beratung des Entwurfs zu berücksichtigen.

Mit freundlichen Grüßen


Seifert
Wirtschaftsprüferin


Vieler
Wirtschaftsprüferin