

**Gemeinsame Stellungnahme von WPK und BStBK zum Entwurf der Stiftung
Zentrale Stelle Verpackungsregister der aktualisierten „Prüfleitlinien Vollständigkeitser-
klärungen“ für das Bezugsjahr 2019**

Mit Schreiben vom 3. September 2019 haben WPK und BStBK gegenüber der Stiftung Zentrale Stelle Verpackungsregister zu deren Entwurf der aktualisierten „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ für das Bezugsjahr 2019 wie nachfolgend wiedergegeben Stellung genommen.

Die Wirtschaftsprüferkammer ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die Wirtschaftsprüferkammer hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Ihre gesetzlich definierten Aufgaben sind unter www.wpk.de ausführlich beschrieben. Die Wirtschaftsprüferkammer ist im Transparenzregister der Europäischen Kommission unter der Nummer 025461722574-14 eingetragen.

Die Bundessteuerberaterkammer vertritt als gesetzliche Spitzenorganisation die Gesamtheit der bundesweit fast 98.000 Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und Steuerberatungsgesellschaften. Neben der Vertretung des Berufsstands auf nationaler und internationaler Ebene wirkt die Bundessteuerberaterkammer an der Beratung der Steuergesetze sowie an der Gestaltung des Berufsrechts mit. Sie fördert außerdem die berufliche Fortbildung der Steuerberater und die Ausbildung des Nachwuchses. Die Aufgaben der Bundessteuerberaterkammer sind unter <https://www.bstbk.de/de/bstbk/aufgaben> dargestellt.

Wir bedanken uns für die Möglichkeit, Anmerkungen zum Entwurf der aktualisierten „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ übermitteln zu dürfen. Diese nehmen wir sehr gern wahr.

Wir begrüßen die Absicht, die Prüfleitlinien zu überarbeiten. Mit Bedauern nehmen wir allerdings wahr, dass die Kernaspekte, die wir in unserer gemeinsamen Stellungnahme vom 29. November 2018 angesprochen haben, auch in dieser Aktualisierung unberücksichtigt bleiben sollen. Unsere Stellungnahme kann sich daher nicht auf die beabsichtigten Aktualisierungen beschränken, die wir im Grundsatz begrüßen, sondern soll vor allem die aus Sicht des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer (WP/vBP) und Steuerberater (StB) maßgebenden berufsrechtlichen Problemstellungen und Unsicherheiten noch einmal hervorheben.

1. Gegenstand der Prüfung

Das VerpackG sieht vor, dass Vollständigkeitserklärungen von einem registrierten Prüfer zu prüfen und vom Hersteller nebst zugehörigen Prüfungsberichten zu hinterlegen sind (§ 11 Abs. 1, 3 VerpackG). Da das Gesetz keine weitergehenden Ausführungen zur Prüfung trifft, können Grundlage für den Inhalt der Prüfung allein das VerpackG und seine Anlagen sein.

Die in § 26 Abs. 1 Satz 2 Nr. 28 VerpackG definierten und inhaltlich nicht näher bestimmten Prüfleitlinien können sich nach unserem Verständnis daher nur auf die Art der Prüfungsdurchführung beschränken. Inhaltlich dürfen die Prüfleitlinien unseres Erachtens daher nur die Kriterien für eine gewissenhafte, unabhängige und eigenverantwortliche Prüfung festlegen. Nur bei fehlender Beachtung dieser Kriterien kann eine Entfernung aus dem Prüferregister (§ 27 Abs. 4 VerpackG) zu rechtfertigen sein.

Dieses Verhältnis von Prüfungsgrundlage und fachlichen Regeln zur Prüfungsdurchführung ist allgemein üblich und bestand bereits zur Zeit der VerpackV, dort im Zusammenspiel zwischen den Vorgaben des §10 VerpackV und bspw. dem bisher anzuwendenden IDW PH 9.950.03 betreffend die Prüfungsdurchführung.

Vor diesem Hintergrund sehen wir die den Prüfleitlinien an verschiedenen Stellen zu entnehmende Tendenz, dem Prüfer inhaltliche Vorgaben zur Prüfung zu machen, die über die bloße Wiedergabe des VerpackG hinausgehen, überaus kritisch.

a) Insbesondere halten wir nach wie vor die nach Abschnitt A. 2.2 der Prüfleitlinien erforderliche maßgebliche Heranziehung der Verwaltungsvorschriften der ZSVR für rechtlich schwer vertretbar. Verwaltungsvorschriften richten sich an die Verwaltung und führen zu einer einheitlichen Verwaltungspraxis durch deren Selbstbindung. Zwar mag aus Gründen der Transparenz und als Orientierungshilfe für Prüfer geboten sein, diese öffentlich zugänglich zu machen, allerdings richten sich Verwaltungsvorschriften grundsätzlich nicht an Dritte und damit auch nicht an die Prüfer.

Zur Herstellung eines Drittbezugs bedarf es nach unserem Verständnis einer entsprechenden Ermächtigungsgrundlage für die Erlassbehörde. Gerade in Bezug auf den „Katalog systembeteiligungspflichtiger Verpackungen“ können wir eine solche dem § 26 Abs. 1 Satz 2 VerpackG nicht entnehmen. Im Gegenteil: Die Nummern 23 bis 26 sehen eine Entscheidung über die Zuordnung bestimmter Verpackungsarten lediglich „auf Antrag“ vor. Hält ein Hersteller den hierauf ergangenen feststellenden Verwaltungsakt für rechtswidrig, ist es ihm ohne weiteres möglich, gegen die jeweiligen Einzelentscheidungen auf dem Verwaltungsrechtsweg vorzugehen.

Wird eine solche Verwaltungsvorschrift jedoch dem Prüfer als „maßgeblich heranzuziehende“ Quelle für die Einordnung der Systembeteiligungspflicht vorgeschrieben und hat er in seiner Bestätigung nach Anlage 2 der Prüfleitlinien zu erklären, dass die Angaben aus der Vollständigkeitserklärung im Einklang mit den Vorgaben des VerpackG und den „*Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen*“ stehen, wird ihm insoweit eine eigenverantwortliche Entscheidung, zu der er nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Wirtschaftsprüferordnung (WPO) bzw. § 57 Abs. 1 Steuerberatungsgesetz (StBerG) verpflichtet ist, maßgeblich erschwert. Hierbei hilft auch wenig, dass er bzw. sein Mandant im Falle einer abweichenden eigenen Einschätzung mit der ZSVR in Kontakt treten und diese diskutieren kann. Bestätigt der Prüfer aufgrund einer vom Katalog abweichenden Einschätzung zur Systembeteiligungspflicht zwar die Konformität der Erklärung mit dem VerpackG, nicht aber auch mit den Prüfleitlinien, handelt er den Prüfleitlinien zuwider. Tritt das Problem wiederholt auf, kann dies je nach Würdigung des Verstoßes durch die ZSVR zu seiner bis zu dreijährigen Entfernung aus dem Prüferregister führen.

b) Darüber hinaus werden in Abschnitt A. 3.3 des Entwurfs weiterhin zahlreiche Einzelbewertungen zu der Frage gefordert, ob der Hersteller eine ordnungsgemäße Dokumentation vorgelegt hat. Wenngleich diese Einzelbestätigungen im Interesse der ZSVR sein mögen, verlangt § 11 VerpackG lediglich ein einheitliches Prüfungsurteil („Bestätigung“).

Wir regen nochmals an, eingehend zu prüfen, ob und inwieweit die über die inhaltlichen Vorgaben des VerpackG hinausgehenden Regelungen in den Prüfleitlinien tatsächlich durch die Kompetenzen der ZSVR gedeckt sind.

2. Prüfungsauftrag

a) Prüfung durch Prüfungsgesellschaften

Die Vollständigkeitserklärung ist durch einen registrierten Sachverständigen oder durch einen gemäß § 27 Abs. 2 VerpackG registrierten WP/vBP oder StB zu prüfen (§ 11 Abs. 1 Satz 2 VerpackG). Nach Abschnitt A. 1.4 der Prüfleitlinien ist Prüfer dabei jeweils der individuelle Prüfer, der im Prüferregister aufgeführt ist, nicht die jeweilige Prüfungsgesellschaft. Gleichwohl soll es möglich sein, dass die Prüfungsgesellschaft Vertragspartner des Prüfungsauftrags ist. In der Verwaltungspraxis der ZSVR werden derzeit jedoch ausschließlich natürliche Personen ins Prü-

ferregister aufgenommen. Dies führt zu Unsicherheiten im Berufsstand insbesondere mit Blick auf die Fragen, ob Berufsangehörige aus ihren Gesellschaften heraus tätig werden können und ob sie eine gesonderte Berufshaftpflichtversicherung benötigen.

Vor diesem Hintergrund dürfen wir unsere Anregung wiederholen, auch Prüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften ins Verpackungsregister aufzunehmen.

Dies könnte z. B. dergestalt gelöst werden, dass die Gesellschaft vermittelt durch die für diese tätigen im Verpackungsregister registrierten natürlichen Personen (Prüfer) in das Prüferregister eingetragen wird. Bspw. könnte Gesellschaft A eingetragen sein mit dem Hinweis, dass die dort tätigen Personen B, C und D als Prüfer registriert sind und damit für die Gesellschaft A entsprechende Prüfungen durchführen dürfen.

Ein ähnliches, etwas strengeres System kennt auch das Berufsrecht der WP/vBP: WP/vBP bzw. WPG/BPG, die Abschlussprüfungen nach § 316 ff. HGB durchführen, müssen sich einer präventiven Aufsicht, der sog. Qualitätskontrolle, unterziehen. Prüfer für Qualitätskontrolle sind natürliche berufsangehörige Personen, die als Prüfer für Qualitätskontrolle registriert sind. Registriert werden auf Antrag jedoch auch Gesellschaften, wenn mindestens ein gesetzlicher Vertreter oder ein Mitglied des zur Vertretung berufenen Organs als Prüfer für Qualitätskontrolle registriert ist (§ 57a Abs. 3 Satz 4 WPO). Auf diesem Weg können ohne weiteres die juristischen Personen beauftragt werden, während sichergestellt ist, dass der für die Durchführung der Qualitätskontrolle verantwortliche Prüfer seinerseits als Prüfer für Qualitätskontrolle registriert ist (vgl. § 57a Abs. 3 Satz 5 WPO).

Ob es für die Zwecke des VerpackG geboten wäre, auf einen gesetzlichen Vertreter oder ein Mitglied des zur Vertretung berufenen Organs abzustellen oder auch ein „einfacher“ Angestellter genügt, der seinerseits nach § 27 Abs. 2 VerpackG registriert ist, kann in einem zweiten Schritt erörtert werden.

b) Einsatz von Mitarbeitern und Dienstleistern

Der Entwurf der aktualisierten Prüfleitlinien verweist in Abschnitt A. 1.4 weiterhin darauf, dass die Durchführung von Prüfungshandlungen durch Dritte/Subunternehmen unzulässig sei. Auch dürfe nicht auf Gutachten Dritter – auch dritter Prüfer – bei Prüfung der Vollständigkeitserklärung Bezug genommen werden. An anderer Stelle verweisen die Prüfleitlinien darauf, dass für die Nutzung der Ergebnisse der Verwiegung von Verpackungen durch einen externen oder internen Sachverständigen der IDW PS 322 Anwendung finden solle (Abschnitt A. 2.4), der die Verwertung von Arbeitsergebnissen eines vom Abschlussprüfer beauftragten oder in seiner Gesellschaft tätigen Sachverständigen regelt.

Wir gehen vor diesem Hintergrund weiterhin davon aus, dass Abschnitt A. 1.4 nicht unterbinden soll, dass der Prüfer auch Dritte, v. a. seine eigenen Mitarbeiter, in die Prüfungsdurchführung

einbezieht, sondern er lediglich darauf abzielt, dass der Prüfer seine Verantwortlichkeit nicht auf Dritte abwälzt.

Wir regen noch einmal an, dies in Abschnitt A. 1.4 klarzustellen.

Ergänzend sei der redaktionelle Hinweis erlaubt, dass die in Abschnitt A. 2.4 in Bezug genommene Definition nach IDW PS 322 in Tz. 3 zu finden ist und auf die Arbeit „einer Person, eines Unternehmens oder einer anderen Person-Organisation“ verweist. Wir bitten, dies anzupassen.

3. Signatur der Herstellererklärung

Abschnitt C. 3.1.1 sieht vor, dass die Herstellererklärung vom Prüfer mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen wird.

Wir dürfen darauf aufmerksam machen, dass eine solche Signatur gesetzlich nicht vorgesehen ist und im Übrigen den unzutreffenden Eindruck erweckt, der Prüfer sei der Urheber der Erklärung. Prüft der Prüfer diese selbst signierte Erklärung, entsteht für Dritte schnell der fälschliche Eindruck einer Selbstprüfung. Da diese nach dem Berufsrecht der WP/vBP unzulässig ist (§ 33 Abs. 1 Berufssatzung für WP/vBP), werden WP/vBP in eine Rechtfertigungsposition gedrängt.

Da es der ZSVR nach unserem Verständnis allein darum geht sicherzustellen, dass genau die signierte Version der Herstellererklärung auch diejenige ist, der die Prüfung nach § 11 Abs. 2 VerpackG zugrunde lag, sollte die Herstellererklärung um einen klarstellenden Hinweis ergänzt werden. Beispielhaft könnten dem letzten Absatz der Erklärung (Seite 54 des Entwurfs der aktualisierten Prüfleitlinien) folgende Sätze angehängt werden:

„Die Signatur des Prüfers bestätigt allein, dass er diese Herstellererklärung seiner Prüfung zugrunde gelegt hat. Er hat nicht an der Erstellung der Erklärung mitgewirkt.“

— — —

Wir würden uns freuen, wenn unsere Anregungen im weiteren Verfahren berücksichtigt werden. Inhaltlich haben wir unsere Ausführungen auf Fragestellungen beschränkt, die die berufliche Stellung und Funktion unserer Mitglieder betreffen.

— — —