

## **Gemeinsame Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer und der Bundessteuerberaterkammer**

### **zum Entwurf der Stiftung Zentrale Stelle Verpackungsregister der aktualisierten „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ ab dem Bezugsjahr 2021**

Berlin, den 16. November 2021

Ansprechpartnerin: Antje Kosterka LL.M.  
Wirtschaftsprüferkammer  
Postfach 30 18 82, 10746 Berlin  
Rauchstraße 26, 10787 Berlin  
Telefon: +49 30 726161-322  
Telefax: +49 30 726161-287  
E-Mail: [Berufsrecht@wpk.de](mailto:Berufsrecht@wpk.de)  
[www.wpk.de](http://www.wpk.de)

Ansprechpartnerin: Ines Beyer-Petz  
Bundessteuerberaterkammer  
Postfach 02 88 55, 10131 Berlin  
Behrenstraße 42, 10117 Berlin  
Telefon: +49 30 240087-16  
Telefax: +49 30 240087-71  
E-Mail: [Berufsrecht@bstbk.de](mailto:Berufsrecht@bstbk.de)  
[www.bstbk.de](http://www.bstbk.de)

---

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](http://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 über 100.000 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, Stellung zum Entwurf der aktualisierten „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ mit Stand vom 18. Oktober 2021 zu nehmen.

Wir begrüßen die Absicht, die Prüfleitlinien zu überarbeiten. Mit Bedauern sehen wir allerdings, dass die Kernaspekte, die wir in unseren gemeinsamen Stellungnahmen vom 3. September 2019 und 14. Oktober 2020 angesprochen haben, zum nunmehr dritten Mal unberücksichtigt bleiben sollen. Wir möchten daher zunächst erneut die aus Sicht des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer (WP/vBP) und Steuerberater (StB) grundlegenden berufsrechtlichen Problemstellungen und Unsicherheiten darstellen (**unter A.**). Im Anschluss möchten wir zu der vorgelegten Fassung der Prüfleitlinien Stellung nehmen (aus systematischen Gründen finden sich wenige Anregungen auch unter A.) und darüber hinaus weitere Punkte ansprechen, die in der Prüfungspraxis zu Problemen führen können (**unter B.**).

## **A. Kernaspekte der Stellungnahmen der WPK und BStBK aus 2019 und 2020**

### **1. Gegenstand der Prüfung**

Das Verpackungsgesetz (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 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 vor 2019 anzuwendenden IDW PH 9.950.03 betreffend die Prüfungsdurchführung.

**Vor diesem Hintergrund sehen wir die den Prüfleitlinien an verschiedenen Stellen zu entnehmende und sich auch in den aktuell überarbeiteten Prüfleitlinien erkennbare Tendenz überaus kritisch, dem Prüfer inhaltliche Vorgaben zur Prüfung zu machen, die über die bloße Wiedergabe des VerpackG hinausgehen.**

a) Insbesondere halten wir nach wie vor die nach Abschnitt A.2.2 der Prüfleitlinien erforderliche maßgebliche Heranziehung der Verwaltungsvorschriften der Stiftung Zentrale Stelle Verpackungsregister (im Folgenden kurz: „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 Verpackungsgesetzes 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 Verpackungsgesetz, 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.

Nach Abschnitt C.4.4 sollen künftig veröffentlichte Einordnungsentscheidungen der ZSVR über Anträge gemäß § 26 Absatz 1 Satz 2 Nummer 23 bis 25 sogar verpflichtend heranzuziehen sein. Derartige Einordnungsentscheidungen sind allerdings für die Bildung des Prüfungsurteils nicht relevant, da sie sich definitionsgemäß auf andere Sachverhalte und andere Hersteller beziehen.

**Wir bitten daher um Streichung des letzten Satzes des Abschnitts C.4.4.**

- 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“).
- c)** In den Prüfungsgrundlagen (A.2.1) sollen die gesamten Prüfleitlinien nunmehr sogar als „normenkonkretisierende Verwaltungsvorschriften“ bezeichnet werden. Die Konkretisierung von Normen obliegt allerdings dem Gesetzgeber bzw. den durch diesen Ermächtigten sowie den Gerichten. Wie erläutert, können die Prüfleitlinien nur die Art der Prüfungsdurchführung konkretisieren. Nur insoweit kann auch eine Prüferbindung vorliegen, wie sie das Gesetz vorsieht. Im Übrigen binden die Prüfleitlinien lediglich die Mitarbeiter der ZSVR (Selbstbindung der Verwaltung).

**Der Hinweis auf „normenkonkretisierende Verwaltungsvorschriften“ ist somit zu streichen.**

**Insgesamt bitten wir erneut, eingehend zu prüfen, ob und inwieweit die über die inhaltlichen Vorgaben des Verpackungsgesetzes 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 1.4 der Einföhrung in die Prüfleitlinien ist Prüfer dabei jeweils der individuelle Prüfer, der im Prüferregister aufgeföhrt 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 Prüferregister aufgenommen. Dies föhrt 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 und im Verpackungsregister registrierten natürlichen Personen (Prüfer) – in das Prüferregister eingetragen wird. Beispielsweise 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 und damit über die notwendigen Spezialkenntnisse verfügt (vgl. § 57a Abs. 3 Satz 5 WPO).

Ob es für die Zwecke des Verpackungsgesetzes 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; IT-Prüfungsberichte und Bestätigungsvermerke**

Der Entwurf der aktualisierten Prüfleitlinien verweist in Abschnitt A.1.4 weiterhin darauf, dass die Durchführung von Prüfungshandlungen durch Dritte/Subunternehmen unzulässig ist. 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, vor allem seine eigenen Mitarbeiter, in die Prüfungsdurchführung einbezieht, sondern er lediglich darauf abzielt, dass der Prüfer seine Verantwortlichkeit nicht auf Dritte abwälzt. Dementsprechend enthält C.5 auch die Vorgabe, Erfüllungsgehilfen zur Verschwiegenheit zu verpflichten.

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

**Der in Klammern stehende Hinweis auf Ziffer C.4.4 kann entfernt werden, da der dortige Hinweis auf Individualgutachten in der nun vorliegenden Entwurfsfassung gestrichen wurde.**

Hinsichtlich Abschnitt A.2.4 (Satz 1), der gegenüber dem Vorjahr unverändert ist, stellt sich in der Praxis die Frage, aus welchem Grund die Verwertung von Ergebnissen anderer Prüfer auf die Verwiegung begrenzt wird. Satz 3 des Abschnitts A.2.4 führt hinsichtlich der Definition eines Sachverständigen aus: „Solche anderen Gebiete sind im Rahmen dieser Prüfleitlinien insbesondere das Gebiet der Verwiegung“. Dort wird die Verwiegung nur beispielhaft genannt. Dies sollte sich auch in Satz 1 des Abschnitts A.2.4 widerspiegeln.

**Daher schlagen wir vor, Satz 1 des Abschnitts A.2.4 wie folgt zu formulieren: „Insbesondere fFür die Nutzung der Ergebnisse der Verwiegung von Verpackungen durch einen externen oder internen Sachverständigen ....“**

An dieser Stelle möchten wir außerdem auf die praktische Relevanz von IT-Prüfungsberichten von WP/vBP und Bestätigungsvermerken von Jahresabschlussprüfern (im Hinblick auf die Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des internen Kontrollsystems) hinweisen. Die betroffenen Unternehmen müssten dieselbe Prüfung des internen Kontrollsystems, die der Jah-

---

resabschlussprüfer routinemäßig jährlich vornimmt und dessen Ordnungsmäßigkeit er bereits testiert hat, noch ein zweites Mal mit dem Prüfer der Vollständigkeitserklärung abwickeln. Hierbei können sich der Zeitaufwand und die Prüfungskosten insoweit sogar verdoppeln.

**Wir bitten, in Abschnitt A.1.4 die Verwendung von IT-Prüfungsberichten und Bestätigungsvermerken von Jahresabschlüssen zuzulassen.**

Ungeachtet dessen wird der Prüfer der Vollständigkeitserklärung Aufbau- und Funktionsprüfungen vornehmen in Bezug auf solche Prozesse, die für die Beteiligung der Verpackungen am dualen System speziell eingerichtet wurden (z. B. zur Unterscheidung von Verpackung und Nicht-Verpackung). Allerdings wird ohne die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung auch keine Beurteilung der Korrektheit der am dualen System zu beteiligenden Absatzmengen von Verpackungen möglich sein.

### **3. Signatur der Herstellererklärung**

Abschnitt C.3.1.1 sieht unverändert 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. 1 VerpackG zugrunde lag, sollte die Herstellererklärung um einen klarstellenden Hinweis ergänzt werden. Beispielhaft könnten dem letzten Absatz der Erklärung 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.“*

---

## **B. Überarbeitung der „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ ab dem Bezugsjahr 2021**

Wie unter A. ausgeführt, möchten wir auch in diesem Jahr erneut daran erinnern, dass die Prüfleitlinien sich sowohl hinsichtlich des Inhalts als auch hinsichtlich der verwendeten Begrifflichkeiten an den Vorgaben des Verpackungsgesetzes orientieren müssen. Über das Verpackungsgesetz hinausgehende Verpflichtungen können nicht in Prüfleitlinien, sondern allein vom Gesetzgeber geregelt werden.

### **1. Entfernung aus dem Prüferregister**

Nach der neuen Nummer 1.7 der Einführung in die Prüfleitlinien wird ein „wiederholter und grob pflichtwidriger Verstoß“ i. S. v. § 27 Abs. 4 VerpackG bereits dann bejaht, wenn die beiden Verstöße unterschiedliche Vorgaben der Prüfleitlinien betreffen.

Wir möchten darauf hinweisen, dass ein wiederholter und grob pflichtwidriger Verstoß auch bei einer einzelnen Prüfung verwirklicht werden kann. Dies würde dazu führen, dass bereits bei einer einzigen Verfehlung, die gleichzeitig gegen zwei Vorgaben der Prüfleitlinien verstößt, eine Entfernung aus dem Prüferregister droht. Damit wird die gesetzliche Vorgabe unterlaufen, wonach erst ein wiederholter Verstoß gegen die Prüfleitlinien zu einer Entfernung aus dem Prüferregister führen soll.

Zur Veranschaulichung dient folgendes Beispiel: Ein Prüfer übersieht in der Systemprüfung (Prüffeld B.3), dass ungeplante Exporte ohne die notwendige Dokumentation zur Verringerung der Menge der bei einem dualen System beteiligten Verpackungen führen und damit die Vollständigkeit der am dualen System zu beteiligenden Verpackungen nicht mehr gegeben ist. Zusätzlich beschreibt er als Folge dieses Fehlers entgegen den Prüfleitlinien im Prüfungsbericht die Anzahl und Art der Einzelbelege für Abzugsmengen (C.2.2.12) für Exporte nicht. Es liegen damit bei einer Prüfung bei einem Sachverhalt zwei Verstöße gegen die Prüfleitlinien vor, die zu einem Ausschluss aus dem Prüferregister führen können.

**Wir bitten daher, den Satz „Die Verstöße können dabei auch unterschiedliche Vorgaben der Prüfleitlinien betreffen.“ zu streichen.**

### **2. Registrierung ausländischer Prüfer**

Nach Abschnitt A.1.3 gelten die Prüfleitlinien auch für ausländische Prüfer, die als Prüfer im Sinne des § 27 registriert sind und in Deutschland Prüfungen von Vollständigkeitserklärungen vornehmen. Nach unserem Dafürhalten entspricht diese Handhabung nicht den Vorgaben des § 27 Abs. 2 VerpackG, da dort ausdrücklich geregelt ist, dass neben Sachverständigen nach

---

§ 3 Abs. 15 VerpackG nur Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Steuerberater registriert werden können. Dem entspricht auch die im Glossar aufgeführte Definition des „Prüfers“.

Nur wenn ausländische Prüfer nach den jeweiligen berufsständischen Vorschriften in den jeweiligen deutschen Berufsregistern registriert sind, können sie sich auch nach § 27 Abs. 2 VerpackG registrieren lassen.

**Wir bitten um Streichung bzw. zumindest Einschränkung des Abschnitts A.1.3 dahingehend, dass die Prüfleitlinien nicht für nicht als WP/vBP/StB zugelassene, ausländische Prüfer gelten, da diese auch nicht befugt sind, Prüfungen nach § 11 VerpackG durchzuführen.**

### **3. Geltungszeitraum der aktualisierten Prüfleitlinien**

Nach Abschnitt A.2.1 gelten die aktualisierten Prüfleitlinien 2021 für das Bezugsjahr 2021. Der Entwurf der Aktualisierung wurde bis zum 16. November 2021 zur Konsultation gestellt, also am Ende des Bezugsjahres. Dort wurde außerdem der Passus ergänzt: „Werden unterjährig Prüfungshandlungen durchgeführt, sind in diesem Bezugsjahr nachfolgende unterjährige Änderungen des VerpackG und der Prüfleitlinien noch zu berücksichtigen, wenn sich die Änderungen auf Prüfungsfeststellungen auswirken können. Erforderlichenfalls sind Prüfungshandlungen zu wiederholen und der Prüfbericht zu ergänzen.“

Dies führt zu umfassenden Praxisproblemen dahingehend, dass die Prüfungsaufträge zu diesem Zeitpunkt regelmäßig längst abgeschlossen und zahlreiche Prüfungshandlungen – etwa bezüglich des internen Kontrollsystems – bereits durchgeführt wurden. Sämtliche Änderungen zu Punkt A.4 (Prüfungsauftrag) können also nicht mehr wirksam für die Prüfungen des Kalenderjahres 2021 vereinbart werden. Die Wiederholung oder Ergänzung von Prüfungshandlungen kann zu erheblichen Mehrkosten zu Lasten der Unternehmen führen. Zudem widerspricht dies den Ausführungen in Abschnitt C.6, wonach „Anpassungen ... jeweils, soweit erforderlich, mit angemessener Übergangsfrist und mit Wirkung für die Zukunft (erfolgen).“

**Wir bitten somit um Streichung des zitierten Passus und Klarstellung, dass rückwirkende Anpassungen des Prüfungsvertrags sowie eine Wiederholung von Prüfungshandlungen nicht erforderlich ist.**

### **4. Dokumentationspflicht als Teil des Prüfungsauftrags**

In Abschnitt A.4.3 finden sich Regelungen zum Umfang des Prüfauftrags. Der Prüfauftrag soll in Nr. 4.3.7 die „ausdrückliche“ Verpflichtung zur Dokumentation im Sinne dieser Prüfleitlinie ent-

---

halten. Leider vermögen wir – wie im letzten Jahr bereits dargelegt – eine derartige Verpflichtung zur Dokumentation nicht aus § 11 VerpackG abzulesen. § 11 Abs. 3 VerpackG sieht vor, dass die Vollständigkeitserklärung zusammen mit den zugehörigen Prüfberichten elektronisch bei der ZSVR zu hinterlegen ist. Dokumentationen werden im Gesetz nicht genannt. Von daher können nach unserem Rechtsverständnis Prüfleitlinien keine Vorgaben zum Inhalt (vgl. oben unter A.1.) enthalten und diese können daher auch nicht von der ZSVR eingesehen werden. Dass Prüfer schon aus ihrem Selbstverständnis und aus den ihnen obliegenden Berufspflichten nach ihren Berufsgesetzen heraus ihre Arbeitsweise dokumentieren, führt aber nicht dazu, diese gegenüber der ZSVR offenlegen zu müssen. Dies dient ausdrücklich nur eigenen Nachweiszwecken. Gemäß § 11 Abs. 3 Satz 5 VerpackG kann die ZSVR bei Vorliegen von Anhaltspunkten für eine Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der hinterlegten Vollständigkeitserklärung vom Hersteller die Hinterlegung weiterer für die Prüfung im Einzelfall erforderlicher Unterlagen verlangen und auf diesem Weg selbst weitere Nachweise beschaffen.

**Wir bitten daher um Streichung der Regelung zur Dokumentation in Abschnitt A.4.3.**

#### **5. Kündigung des Prüfungsauftrags**

Nach Abschnitt A.4.3.9 darf der Prüfauftrag nur aus wichtigem Grund gekündigt werden, was im Prüfungsauftrag nunmehr ausdrücklich zu regeln sein soll. Eine § 318 Abs. 6 HGB vergleichbare gesetzliche Grundlage gibt es hierfür nicht. Vielmehr obliegt es den Vertragsparteien auf privatrechtlicher Ebene, ihre Kündigungsmodalitäten zu vereinbaren.

**Wir bitten um Streichung des Abschnitts 4.3.9.**

#### **6. Wegfall der Einholung der Herstellererklärung durch den Prüfer**

Wie bereits im Vorjahr erlauben wir uns den Hinweis, dass die in Abschnitt A.4.3.8 verwandte Begrifflichkeit „Herstellererklärung“ weder in § 11 VerpackG noch an anderer Stelle im VerpackG definiert wird. Auch inhaltlich kennt das VerpackG die in den Prüfleitlinien verwandte Begrifflichkeit „Herstellererklärung“ nicht.

Vor dem Bezugsjahr 2020 hat der Prüfer eine solche Erklärung vom Hersteller eingeholt und als Anlage seinem Prüfbericht beigelegt. Diese diente dem Prüfer aus seiner Sicht in erster Linie als Absicherung dahingehend, dass ihm alle für die Prüfung der Vollständigkeitserklärung (§ 11 VerpackG) erforderlichen Informationen und Dokumente vollständig, richtig und in der endgültigen Fassung vorgelegt wurden. Gerade Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern ist diese Erklärung der gesetzlichen Vertreter ihrer Auftraggeber vertraut, da sie etwa in ihrer Funktion als (gesetzliche) Abschlussprüfer stets sogenannte Vollständigkeitserklärungen von ihren Prüfungsmandanten unterzeichnen lassen müssen (vgl. IDW PS 220, Tz. 19; IDW PS 303 n.F.,

---

Tz. 23 ff.; so auch bei der Prüfung nach § 89 WpHG, vgl. IDW EPS 521 n.F., Tz. 34). Gleiches gilt auch bei der Erstellung von Jahresabschlüssen (IDW S7, Tz. 52). Nach IDW PS 303 n.F., Tz. 24, ist die Vollständigkeitserklärung „eine umfassende Versicherung der gesetzlichen Vertreter des geprüften Unternehmens über die Vollständigkeit der erteilten Aufklärungen und Nachweise. Sie ist an den Abschlussprüfer zu adressieren, zu datieren und zu unterzeichnen.“

**Wir regen daher an, die insoweit vor dem Bezugsjahr 2020 geltende Regelung wieder einzuführen, da sich der Prüfer ohnehin weiterhin die Richtigkeit aller ihm vorgelegten Informationen und Dokumente unmittelbar vom Mandanten/Hersteller bestätigen lassen wird.**

**Sollte es ein tatsächliches Bedürfnis für die Abgabe der Erklärung gemäß Abschnitt A.4.3.8 gegenüber der ZSVR (und nicht gegenüber dem Prüfer) geben, müsste eine solche Verpflichtung des Herstellers im Verpackungsgesetz geregelt werden.**

Im Übrigen möchten wir darauf hinweisen, dass der Punkt „Herstellererklärung“ schon inhaltlich nicht in den Prüfungsauftrag passt, da das Dokument nicht – wie bis zum Bezugsjahr 2019 – vom Prüfer eingeholt wird, sondern vom Hersteller unmittelbar in das Register LUCID hochgeladen werden soll.

## **7. Erhöhte Prüfungstiefe bei bestimmten Sachverhalten**

Nach den neuen Abschnitten A.5.7 und A.5.8 soll der Prüfer eine „erhöhte Prüfungstiefe“ allein aus dem Grund anwenden, dass vor ihm einem anderen Prüfer außerordentlich gekündigt wurde (A.5.7) oder wenn Sachverhalte nach „Ziffer 4.3.3 Satz 2, Satz 4 und/oder Satz 5“ vorliegen (A.5.8). Solche Sachverhalte sind Anordnungsbescheide, Anordnungen zur Hinterlegung von Unterlagen wegen festgestellter Unrichtigkeiten o. ä. oder Ordnungswidrigkeitenverfahren gegen Hersteller wegen unrichtiger Vollständigkeitserklärungen. Diese Regelung greift in die berufsrechtliche Eigenverantwortung des Prüfers ein, Art und Umfang der Prüfungshandlungen selbst zu bestimmen, um mit hinreichender Sicherheit zu seinem Prüfungsurteil zu gelangen. Die Prüfungstiefe wird folglich allein durch den Prüfer festgelegt und durch die Ergebnisse der Aufbau- und Systemprüfung sowie durch das Geschäftsmodell des Herstellers bestimmt.

**Wir bitten um Streichung der vorgesehenen, neuen Abschnitte A.5.7 und A.5.8.**

## **8. Ort der Prüfung**

In den Beschreibungen der Prüffelder in Abschnitt B. werden jeweils Angaben zum Ort der Prüfung gemacht. In manchen Prüffeldern hat der Prüfer eine Ortswahl (z. B. B.3 zur Aufbau- und Funktionsprüfung des Systems: „bevorzugt beim Hersteller“), in anderen nicht (z. B. B.7 zur Systemprüfung der Mengenermittlung: „beim Hersteller“). Die Logik, warum dem Prüfer nicht

---

auch im Prüffeld B.7 eine Ortswahl belassen wird, erschließt sich uns nicht. Es obliegt letztlich der Eigenverantwortung des Prüfers zu entscheiden, in welchen Fällen eine Prüfung vor Ort notwendig ist und in welchen Fällen dies unterbleiben kann. Auch die ZSVR hat mit Blick auf Vor-Ort-Prüfungen in Pandemiezeiten anerkannt, dass ein Verzicht hierauf nicht per se dazu führt, dass die Prüfleitlinien als nicht eingehalten gelten (vgl. WPK Veröffentlichung vom 18. Januar 2021, abrufbar unter <https://www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2021/sv/coronavirus-11-verpackungsgesetz-vor-ort-pruefungen-in-der-pandemie/>). Dies muss auch in pandemiefreien Zeiten gelten, etwa wenn geeignete Unterlagen vom Hersteller auch per E-Mail an den Prüfer übermittelt und von diesem in seinem Büro durchgesehen werden können. Aufbau und Funktionsprüfungen von Prozessen zur Ermittlung der systembeteiligungspflichtigen Mengen an Verpackungen können mit modernen Kommunikationsmitteln auch ohne Vor-Ort-Prüfungen durchgeführt werden.

**Wir regen daher an, dem Prüfer in allen Prüffeldern eine Wahl zu belassen, an welchem Ort er seine Prüfungshandlungen durchführt.**

### **9. Prüfung des Zahlungsverkehrs zum Systembetreiber**

Im Prüffeld B.8 soll der Prüfer für eine Funktionsprüfung der Dokumentation der gemeldeten Mengen den Zahlungsverkehr zum Systembetreiber prüfen. Eine Überprüfung des Zahlungsverkehrs führt allerdings nicht zur Verifizierung der gemeldeten Mengen. § 11 VerpackG sieht eine derartige Prüfung des Zahlungsverkehrs auch nicht vor, weshalb Abschnitt A.3.5 zu Recht darauf hinweist, dass „nicht Gegenstand dieser Prüfleitlinien ... die Prüfung der Einhaltung sonstiger vertraglicher Pflichten gegenüber Systemen ... (ist)“. Das Verpackungsgesetz sieht in § 7 Abs. 1 Satz 3 zudem vor, dass die Systeme den Herstellern eine erfolgte Beteiligung unter Angabe von Materialart und Masse der beteiligten Verpackungen unverzüglich schriftlich oder elektronisch zu bestätigen haben.

Gemäß der technischen Anleitung Vollständigkeitserklärung gilt: „Zu jeder Mengenmeldung ist eine Mengenbestätigung des Systems über die systembeteiligten Mengen je Materialart nach § 7 Absatz 1 Satz 3 VerpackG im PDF-Format hochzuladen“ (Seite 11, erster Absatz der technischen Anleitung Vollständigkeitserklärung). Sobald die Mengenbestätigung des dualen Systems vorliegt, bedarf es keinerlei weiterer Leistungen des Herstellers, um seiner Systembeteiligungspflicht nachzukommen. Zudem liegen der ZSVR durch dieses Verfahren auch lückenlos alle Mengenbestätigungen unmittelbar vor.

**Wir bitten um Anpassung der Vorgehensweise des Prüfers im Prüfungsfeld B.8 dahingehend, dass eine Überprüfung des Zahlungsverkehrs nicht zwingend ist.**

---

## **10. Vornahme eines Mengenabgleichs**

Die Prüfleitlinien sehen in dem Prüffeld B.9 unverändert Folgendes vor: „Vornahme eines Abgleichs zwischen den Meldemengen der Vollständigkeitserklärung gemäß § 11 Absatz 2 und der typischerweise nach Ende eines Kalenderjahres aufgrund der vertraglichen Vereinbarung zwischen Hersteller und System abgegebenen Jahresabschlussmeldung über die tatsächlich im vorangegangenen Kalenderjahr in Verkehr gebrachten Verpackungsmengen gemäß § 10 Absatz 1 sowie mit der gegenüber dem System erfolgten Jahresabschlussmeldung und der diesbezüglich von dem System erstellten Bestätigung (vgl. § 7 Absatz 1 Satz 3)“.

Ein solcher Mengenabgleich wird von § 11 VerpackG hingegen nicht gefordert. Vielmehr fällt dies in den gesetzlichen Aufgabenbereich der ZSVR gemäß § 26 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 VerpackG. Eine Befugnis zur Erweiterung der im Rahmen des § 11 VerpackG zu prüfenden Angaben durch die ZSVR hat der Gesetzgeber weder in § 11 VerpackG noch in § 26 Abs.1 Satz 2 Nr. 28 VerpackG vorgesehen.

### **Wir bitten daher um Streichung dieses Stichpunkts in Prüffeld B.9.**

Im Übrigen geben wir zu bedenken, dass die Prüfer keinen elektronischen Zugriff auf die Datenmeldungen der Hersteller gemäß § 10 VerpackG haben und daher nicht wissen, welche Angaben der Hersteller bei der ZSVR hinterlegt hat und ob die Daten aufgrund etwaiger Nachtragsmeldungen im Nachhinein geändert wurden. Die Prüfer könnten sich bestenfalls von den Herstellern bestätigen lassen, dass die Daten identisch sind.

## **11. „Verspätet hinterlegte Vollständigkeitserklärungen“**

Das neue Prüffeld B.11 beinhaltet die Pflicht des Prüfers zum Abgleich seiner Prüfungsplanung mit der gesetzlichen Hinterlegungspflicht. Zum einen sieht § 11 VerpackG eine solche Prüfung nicht vor. Zum anderen unterstellt die Beschreibung dieses neuen Prüffelds, dass die Prüfungsplanung des Prüfers ursächlich für die nicht fristgerechte Hinterlegung der Vollständigkeitserklärung gewesen sein könnte. Der Prüfer soll also Nachweise führen, die belegen, dass trotz seiner Prüfungsplanung (oder der Prüfungsplanung des Vorgängerprüfers) die Frist für die Hinterlegung vom Hersteller nicht eingehalten wurde.

Verantwortlich für die rechtzeitige Hinterlegung der Vollständigkeitserklärung ist jedoch allein der Hersteller. Verspätete Abgaben führen zu Bußgeldern, die gegen den Hersteller verhängt werden (§ 36 Abs.1 Nr.11 VerpackG). Eine subsidiäre Androhung von Bußgeldern für Prüfer sieht das Gesetz nicht vor. Falls der Prüfer tatsächlich für die verspätete Hinterlegung verantwortlich sein sollte, kann der Hersteller den Prüfer auf Basis seines Prüfungsvertrags in Haftung nehmen.

---

**Dieses Prüffeld ist daher gänzlich zu streichen, ebenso wie die entsprechende Berichtspflicht unter C.2.2.21.**

### **12. Neue Prüffelder B.13 bis B.14**

Die neuen Prüffelder B.13 bis B.14 beziehen sich auf Herstellerpflichten, die mit dem Umfang der Prüfung gemäß § 11 VerpackG in keinem Zusammenhang stehen. Nach § 11 Abs. 3 Satz 5 VerpackG kann die ZSVR bei Vorliegen von Anhaltspunkten für eine Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der hinterlegten Vollständigkeitserklärung vom Hersteller die Hinterlegung weiterer für die Prüfung im Einzelfall erforderlicher Unterlagen verlangen. Es handelt sich also um Unterlagen, die der Hersteller zusätzlich an die ZSVR übermittelt, die wiederum eine Sonderprüfung dieser Unterlagen vornimmt.

Prüfer nach § 11 Abs. 1 Satz 1 VerpackG hingegen sind ausschließlich damit beauftragt, ein Prüfungsurteil zu einer Vollständigkeitserklärung mit dem Inhalt des § 11 Abs. 2 VerpackG abzugeben. Sie haben weder den Auftrag, weitere Unterlagen durchzusehen, noch können sie zu einzelnen Sachverhalten Stellung nehmen. Da sich die Prüfungshandlungen auf drei volle Bezugsjahre vor Beginn der Prüfung beziehen sollen (die vom Hersteller aktuell gar nicht beauftragt wurden), wären unter Umständen auch Nachprüfungen von durch andere Prüfer vorgenommenen Prüfungen erforderlich, womit wiederum zusätzliche Kosten verbunden sind.

**Die Prüffelder B.13 und B.14 sind somit zu streichen. Derartige Sonderprüfungen müsste der Gesetzgeber unmittelbar im Gesetz regeln.**

### **13. Anlage 2 – Muster Bestätigungen, Bestätigung ohne Einschränkung**

Die Angabe des für die Erstellung der Vollständigkeitserklärung verantwortlichen Mitarbeiters des Herstellers erscheint aus unserer Sicht nicht erforderlich. Verantwortlich für die Vollständigkeitserklärung ist nach § 11 Abs. 1 Satz 1 VerpackG nur der Hersteller selbst, nicht der Mitarbeiter des Herstellers.

**Wir regen daher an, die Angabe „Für die Erstellung der Vollständigkeitserklärung des Herstellers [Firma, Registrierungsnummer] ist [Name, Vorname und dienstliche Adresse] verantwortlich.“ zu streichen.**

Darüber hinaus halten wir den im sechsten Absatz ergänzten Zusatz „im Sinne der Prüfleitlinien“ für nicht erforderlich. Die Prüfung richtet sich ausschließlich nach § 11 VerpackG. Die in den Prüfleitlinien nach § 26 Abs. 1 Satz 2 Nr. 28 VerpackG zu regelnde Art der Prüfungsdurchführung bestimmt nicht die Bildung des Prüfungsurteils durch den Prüfer, sondern nur die gesetzliche Regelung. Daher genügt es, wenn – wie bereits im fünften Absatz erfolgt – auf die

---

„Einhaltung der „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ hingewiesen wird (vgl. § 26 Abs. 1 Satz 2 Nr. 28 VerpackG; das Gesetz spricht von der „Beachtung“ der Prüfleitlinien durch den Prüfer).

**Wir bitten folglich um Streichung des Zusatzes „im Sinne der Prüfleitlinien“ im sechsten Absatz des o. g. Musters der Anlage 2.**

---

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.

---