

www.wpk.de/oeffentlichkeit/stellungnahmen/
www.wpk.de/magazin/4-2018/

Stellungnahme von WPK und BStBK zum Entwurf der „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ zur Prüfung und Bestätigung von Vollständigkeitserklärungen gemäß § 11 VerpackG

Mit Schreiben vom 29. November 2018 haben WPK und BStBK gegenüber der Stiftung Zentrale Stelle Verpackungsregister zu deren Entwurf der „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ zur Prüfung und Bestätigung von Vollständigkeitserklärungen gemäß § 11 VerpackG wie nachfolgend wiedergegebene 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 94.000 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 „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ übermitteln zu dürfen. Diese Möglichkeit greifen wir sehr gern auf.

A. Ausgangslage

1. Regelungen der Verpackungsverordnung (VerpackV)

Nach der bis zum 31. Dezember 2018 geltenden Verpackungsverordnung (VerpackV) haben Wirtschaftsprüfer (WP), vereidigte Buchprüfer (vBP) und Steuerberater (StB), die nach §10 VerpackV Vollständigkeitserklärungen prüfen, bei der Durchführung der Prüfung neben der VerpackV auch die fachlichen Regeln zu beachten. Für WP/vBP wird hier bspw. auf den Prüfungshinweis IDW PH 9.950.3 zurückgegriffen. Die Bund/Länder-Arbeitsgemeinschaft Abfall (LAGA) hat in ihrem Merkblatt Nr. 37 die Grundsätze des Verwaltungsvollzugs bezüglich der Verpackungsverordnung veröffentlicht. Diese Grundsätze sind ein wichtiges Entscheidungskriterium bei Zweifelsfragen zur Auslegung der VerpackV, jedoch sind auch sie nur eine von mehreren Quellen für die Entscheidung des Prüfers bei seiner eigenverantwortlichen Berufsausübung. Die Berufsaufsicht obliegt allein der für den jeweiligen Berufsträger maßgebenden Berufskammer, also im Falle von WP/vBP der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) und im Falle von StB der zuständigen Steuerberaterkammer (StBK). Diese können von den Prüfern neben den notwendigen normativen Spezialkenntnissen (VerpackV) unter anderem auch die Beachtung der fachlichen Regeln als Bestandteile der gewissenhaften Berufsausübung fordern (vgl. § 43 Abs. 1 Satz 1 Wirtschaftsprüferordnung [WPO] i. V. m. § 4 Abs. 1 Berufssatzung für WP/vBP [BS WP/vBP], § 57 Abs. 1 Steuerberatungsgesetz [StBerG] i. V. m. § 4 Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer [BOSTB]).

2. Änderungen durch das Verpackungsgesetz (VerpackG)

Das im Wesentlichen zum 1. Januar 2019 in Kraft tretende VerpackG führt als zentrales neues Element die Stiftung Zentrale Stelle Verpackungsregister (ZSVR) ein. Sie wird im Wege der Beleihung mit der Wahrnehmung der in § 26 VerpackG enumerativ aufgeführten hoheitlichen Aufgaben als rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts in die Lage versetzt, die privatwirtschaftlich organisierte, flächendeckende Sammlung und Verwertung von Verkaufsverpackungen nach den Vorgaben des VerpackG zu steuern und zu überwachen. Sie unterliegt der Fach- und Rechtsaufsicht des Umweltbundesamts. Der Vollzug des VerpackG obliegt im Übrigen weiterhin den nach Landesrecht zuständigen Behörden.

B. Zum Entwurf der „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“

Die ZSVR führt ein Register über Sachverständige und sonstige Prüfer (WP/vBP und StB), die ihr gegenüber die Absicht anzeigen, Vollständigkeitserklärungen zu prüfen (§ 26 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 27 Abs. 1, 2 VerpackG). Außerdem ist sie befugt, im Einvernehmen mit dem Bundeskartellamt Prüfleitlinien zu entwickeln (§ 26 Abs. 1 Satz 2 Nr. 28 VerpackG). Bei wiederholten und grob pflichtwidrigen Verstößen gegen die Prüfleitlinien ist sie befugt, registrierte Sachver-

ständige, WP/vBP und StB für bis zu drei Jahre aus dem Prüferregister zu entfernen (§ 27 Abs. 4 VerpackG) und ihnen so die Befugnis zu nehmen, Vollständigkeitserklärungen zu prüfen. Diese Form der Berufsaufsicht durch die ZVRS sei ausweislich der Gesetzesbegründung erforderlich, da das allgemeine Berufs- und Gewerberecht in der Vergangenheit keinen ausreichenden Schutz der Marktteilnehmer vor fachlich ungeeigneten Prüfern sichergestellt habe.

Vor diesem Hintergrund kommt dem Inhalt der Prüfleitlinien und deren Vereinbarkeit mit dem Berufsrecht der WP/vBP und der StB besondere Bedeutung zu.

Unüberwindbare Konflikte des Berufsrechts mit den Prüfleitlinien wären de facto geeignet, zu einem völligen Ausschluss der betroffenen Prüfergruppe zu führen.

Im Folgenden sollen daher insbesondere solche Punkte aufgezeigt werden, die mit Blick auf Berufsrecht und -praxis der o. g. Berufsträger zu Problemstellungen führen können.

1. Gegenstand der Prüfung

Das VerpackG sieht vor, dass die Vollständigkeitserklärung von einem registrierten Prüfer zu prüfen und vom Hersteller nebst zugehörigen Prüfungsberichten zu hinterlegen ist (§ 11 Abs. 1, 3 VerpackG). Weitere Ausführungen zur Prüfung trifft das VerpackG nicht, sodass Grundlage für den Inhalt der Prüfung das Verpackungsgesetz und seine Anlagen sind.

Die in § 26 Abs. 1 Satz 2 Nr. 28 VerpackG definierten Prüfleitlinien werden durch das VerpackG inhaltlich nicht näher bestimmt. Der Gesetzgeber hat jedoch bewusst keinen Zusammenhang zwischen dem Inhalt der Prüfung nach § 11 VerpackG und der fachlichen Ausgestaltung der Prüfleitlinien hergestellt.

Inhaltliche Basis der Prüfung ist daher das VerpackG, während die Art der Prüfungsdurchführung durch die Prüfleitlinien bestimmt werden kann. Inhaltlich können die Prüfleitlinien unseres Erachtens daher nur die Kriterien für eine gewissenhafte, unabhängige und eigenverantwortliche Prüfung festlegen. Nur bei fehlender Beachtung dieser Kriterien kann im Ergebnis das „Berufsverbot“ durch Entfernung aus dem Prüferregister herbeigeführt werden.

Dieses Verhältnis von Prüfungsgrundlage und den fachlichen Regeln zur Prüfungsdurchführung ist allgemein üblich und bestand bereits zur Zeit der VerpackV im Zusammenspiel zwischen den Vorgaben des § 10 VerpackV und bspw. dem o. g. IDW PH 9.950.03 betreffend die Prüfungsdurchführung. Dementsprechend hat sich die ZSVR bei Formulierung der Prüfleitlinien für das VerpackG teilweise auch an diesem Prüfungshinweis des IDW orientiert.

Genau vor diesem Hintergrund sehen wir die dem Entwurf der Prüfleitlinien an verschiedenen Stellen zu entnehmende Tendenz, dem Prüfer inhaltliche Vorgaben zur Prüfung zu machen, überaus kritisch.

a) So sehen wir insbesondere die nach Abschnitt A. 2.2 erforderliche maßgebliche Heranziehung der Verwaltungsvorschriften der ZSVR berufsrechtlich als schwer vertretbar. Verwaltungsvorschriften richten sich an die Verwaltung und führen zu einer einheitlichen Verwaltungspraxis durch deren Selbstbindung. Sie richten sich grundsätzlich nicht an Dritte und damit auch nicht an 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 vorgehen.

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 des Entwurfs zu erklären, dass die Angaben aus der Vollständigkeitserklärung im Einklang mit den Vorgaben des VerpackG und den „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ stehen, wird ihm nicht nur eine eigenverantwortliche Entscheidung insoweit unmöglich gemacht. Vielmehr wäre er in Ausnahmefällen auch gar nicht in der Lage, eine entsprechende Erklärung abzugeben, wenn bspw. eine im Katalog vorgenommene Einordnung nach seiner Beurteilung nicht mit den Vorgaben des VerpackG vereinbar ist.

Die Erteilung der Bestätigung wäre ihm in diesem Fall sogar berufsrechtlich untersagt, da er bei Erfüllung seiner Aufgaben „an das Gesetz gebunden“ ist (§ 4 Abs. 1 BS WP/vBP).

Bestätigt ein Prüfer die Vollständigkeitserklärung aus vorgenanntem Grund nicht, handelt er den Prüfleitlinien – tritt das Problem häufiger auf ggf. auch wiederholt – zuwider. Dies kann 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 zahlreiche Einzelbewertungen zu der Frage gefordert, ob der Hersteller eine ordnungsgemäße Dokumentation vorgelegt hat. Diese Einzelbestätigungen mögen zwar im Interesse der ZSVR sein, allerdings ist nach unserem Verständnis des § 11 VerpackG ein einheitliches Prüfungsurteil („Bestätigung“) verlangt. Dies

schließt selbstverständlich nicht aus, dass Einzelbewertungen in das Gesamturteil „Bestätigung“ einfließen können und müssen.

Vor diesem Hintergrund regen wir an, noch einmal eingehend zu prüfen, ob und inwieweit die über die inhaltlichen Vorgaben des VerpackG hinausgehenden Regelungen im Entwurf der Prüfleitlinien tatsächlich durch die Kompetenzen der ZSVR gedeckt sind.

2. Prüfungsdurchführung

Unter "B Besonderer Teil: Prüffelder" greifen die Prüfleitlinien auf Begrifflichkeiten wie "Aufbauprüfung", "Funktionsprüfung" oder "Stichprobenprüfungen" zurück, die in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (IDW PS) beschrieben sind. Allerdings lässt die Darstellung Zweifel aufkommen, ob hier hinsichtlich Definition und Anwendung ein einheitliches Verständnis vorliegt.

Wir regen an, eine Abstimmung vorzunehmen und ggf. Klarstellungen aufzunehmen.

Im Übrigen dürfen wir auf die Anmerkungen der am Workshop zur Erstellung der Prüfleitlinien beteiligten Sachverständigen Herr WP Dr. Andreas Schmid und Frau Dr. Janine Harrison vom 29. November 2018 zur Prüfungsdurchführung Bezug nehmen. Diesen schließen wir uns an.

3. 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 des Entwurfs 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 juristische Personen, die die Absicht anzeigen, Vollständigkeitserklärungen zu prüfen, nicht ins Prüferregister aufgenommen.

Die Nichtregistrierung von Gesellschaften hat zur Folge, dass WP/vBP und StB nur aus einer Einzelpraxis heraus als Prüfer in Betracht kommen. Ihnen bleibt somit der gesellschaftsrechtliche Haftungsschirm vorenthalten und zudem müssen sie von Gesetzes wegen für diese Tätigkeit eine gesonderte Berufshaftpflichtversicherung vorhalten, wenn nicht (mit zusätzlichen Kosten) eine Ausweitung der Berufshaftpflichtversicherung der Berufsgesellschaft auf die Einzelpraxis möglich ist. WP/vBP und StB in Einzelpraxis haben mit Blick auf die zusätzlichen Kosten daher stets einen Wettbewerbsnachteil gegenüber registrierten Sachverständigen.

Nach unserem Dafürhalten erscheint auch nicht konsequent, zwar den Prüfungsauftrag mit der Gesellschaft zu schließen, während allein der Prüfer „bestellt“ ist. Eine ähnliche Konstellation besteht mit Blick auf die Abschlussprüfung von Unternehmen nach §§ 316 ff. Handelsgesetzbuch (HGB). Als Abschlussprüfer kann nur eine Person bestellt werden, die neben ihrer Zulassung als WP/vBP bzw. ihrer Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (WPG) oder Buchprüfungsgesellschaft (BPG) zusätzlich als „Abschlussprüfer“ registriert ist (vgl. § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB). Eine juristische Person, die nicht als „Abschlussprüfer“ registriert ist, kann weder als Abschlussprüfer bestellt werden noch den zivilrechtlichen Vertrag für einen als „Abschlussprüfer“ registrierten Mitarbeiter abschließen, der die Abschlussprüfung aus seiner eigenen Praxis heraus durchführt. Uns ist nicht ersichtlich, inwieweit mit Blick auf die Prüfung von Vollständigkeitserklärungen eine andere Würdigung geboten sein kann.

Vielmehr dürfen wir anregen, auch Prüfergesellschaften ins Verpackungsregister aufzunehmen.

Dies könnte z. B. dergestalt gelöst werden, dass die Gesellschaft vermittelt durch die 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. Es können sich jedoch auch Gesellschaften als Prüfer für Qualitätskontrolle registrieren lassen, 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). In diesem Fall können jedoch 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 Prüfleitlinien verweist in Abschnitt A. 1.4 darauf, dass die Durchführung von Prüfungshandlungen durch Dritte/Subunternehmen unzulässig sei. Auch dürfe nicht auf Gutach-

ten Dritter – auch dritter Prüfer – bei Prüfung der Vollständigkeitserklärung Bezug genommen werden. An anderer Stelle verweist der Entwurf 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 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 an, dies in Abschnitt A. 1.4 klarzustellen.

4. 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. Außerdem erweckt die Signatur der Erklärung durch den Prüfer den unzutreffenden Eindruck, dieser sei der Urheber der Erklärung.

Angehörigen des Berufsstands der WP/vBP ist berufsrechtlich untersagt, einen Sachverhalt zu beurteilen, an deren Entstehung sie selbst unmittelbar beteiligt waren (Selbstprüfungsverbot, § 33 Abs. 1 BS WP/vBP). Wird der Berufsangehörige jedoch aufgrund seiner Signatur für den Urheber der Erklärung gehalten, droht zum Schaden des Ansehens des Berufsstandes genau dieser Eindruck zu entstehen.

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. Beispielfhaft könnten dem letzten Absatz auf Seite 2 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.“

5. Kartellrechtliche Erwägungen

Das Berufsrecht der WP/vBP wie auch das der StB trifft strengere Vorgaben als die Regularien, denen registrierte Sachverständige unterliegen. Je enger die Voraussetzungen sind, die zusätzliche Regelwerke – hier die Prüfleitlinien – vorsehen, desto größer ist die Wahrscheinlichkeit, dass zwischen beiden Regelungsbereichen Reibungen auftreten oder in beiden gar einander widersprechende Verhaltensweisen verlangt werden. Genau in diesen Fällen verstößt der WP/vBP bzw. der StB entweder gegen das für ihn maßgebende Berufsrecht oder gegen die zusätzlichen Vorgaben – hier die Prüfleitlinien. Dies kann für ihn mit berufsaufsichtlichen Maßnahmen oder aber einer Entfernung aus dem Prüferregister verbunden sein. Je enger also die Prüfleitlinien gefasst werden, desto unattraktiver wird die Annahme von Aufträgen zur Prüfung der Vollständigkeitserklärung für die Angehörigen der freien Berufe.

Um zu verhindern, dass die Prüfung von Vollständigkeitserklärungen nicht mehr von WP/vBP und StB durchgeführt werden (können), bedarf es daher einer besonderen Prüfung, ob der vorliegende Entwurf der Prüfleitlinien von der ihm zugrundeliegenden Ermächtigungsgrundlage gedeckt ist.

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.
