

Stellungnahme zur Neufassung der Prüfleitlinien zum Einwegkunststofffondsgesetz

Die WPK und die BStBK haben mit gemeinsamem Schreiben vom 7. März 2025 gegenüber dem Umweltbundesamt zu dessen Prüfleitlinien zum Einwegkunststofffondsgesetz (§ 11 Abs. 5 Satz 1 EWKFondsG) 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 rund 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Ihre gesetzlich definierten Aufgaben sind unter www.wpk.de ausführlich beschrieben.

Die Bundessteuerberaterkammer vertritt als gesetzliche Spitzenorganisation die Gesamtheit der bundesweit über 100.000 Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften. 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 www.bstbk.de/de/ueber-uns/aufgaben-der-bundessteuerberaterkammer dargestellt.

Wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum Entwurf der Prüfleitlinien Stellung zu nehmen.

Mit Blick auf den **zeitlichen Aspekt der Prüfung** möchten wir vorab Folgendes anmerken:

Die Prüfleitlinien sollen für das Bezugsjahr 2024 gelten. Das EWKFondsG sieht eine erstmalige Prüfung im Jahr 2025 vor, die bis zum 15. Mai 2025 zu beenden ist. Spätestens seit Anfang des

Jahres 2025 warten viele Prüfer auf die Prüfleitlinien, nach denen sie ihre Prüfung auszurichten haben, bisher jedoch bedauerlicherweise vergeblich. Viele Prüfungen laufen derzeit bereits.

Der Entwurf der Prüfleitlinien wurde erst am 14. Februar 2025 bis zum 7. März 2025 zur Konsultation gestellt und muss im Anschluss noch vom Bundeskartellamt freigegeben werden. Wann die Prüfer endlich die Prüfleitlinien zu Gesicht bekommen, bleibt offen.

Wir begrüßen in dem Zusammenhang den Fußnotenhinweis zu A.2.1, wonach *„Für das Bezugsjahr 2024 (...) angesichts des Zeitpunktes der Veröffentlichung der im Einvernehmen mit dem Bundeskartellamt entwickelten Prüfleitlinien die Regelungen nur für Prüfungshandlungen zu beachten [sind], die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung noch nicht abgeschlossen sind.“* Damit ist die nach A.2.1 vorgesehene Wiederholung von Prüfungshandlungen nach Veröffentlichung der Prüfleitlinien in diesem Jahr entbehrlich. Dennoch stellt es für die Prüfer eine Herausforderung dar, eine Prüfung durchzuführen, ohne die von ihnen verpflichtend einzuhaltenden Prüfleitlinien zu kennen.

➤ **Wir bitten, diesen Umstand bei der Durchsicht und Auswertung der Berichte mildernd zu berücksichtigen.**

Wir würden es begrüßen, wenn – wie in Abschnitt C.6 vorgesehen – Anpassungen der Prüfleitlinien künftig mit angemessener Übergangsfrist und mit Wirkung für die Zukunft erfolgen könnten.

Nachfolgend möchten wir auf einige Aspekte hinweisen, die das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer (WP/vBP) und Steuerberater (StB) betreffen und zu Unsicherheiten in der Prüferpraxis führen können.

1. Registrierung von Prüfungsgesellschaften (1.4 der Einführung)

Die Meldungen der Hersteller sind grundsätzlich durch einen registrierten Sachverständigen oder durch einen gemäß § 27 Abs. 2 VerpackG registrierten WP/vBP oder StB zu prüfen (§ 11 Abs. 1 Satz 2 EWKFondsG). Nach Abschnitt 1.4 der Einführung in die 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 Zentralen Stelle Verpackungsregister (im Folgenden: ZSVR) werden derzeit jedoch ausschließlich natürliche Personen ins Prüferregister 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 haben wir bereits mehrfach gegenüber der ZSVR angeregt, auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Buchprüfungsgesellschaften und steuerberatende Berufsausübungsgesellschaften ins Verpackungsregister aufzunehmen. Wir würden es begrüßen, wenn sich das Umweltbundesamt und die ZSVR hierzu austauschen würden und unsere Anregung umsetzen.**

2. Registrierung ausländischer Prüfer (A.1.3)

Nach Abschnitt A.1.3 gelten die Prüfleitlinien auch für ausländische Prüfer, die als Prüfer im Sinne des § 27 VerpackG registriert sind und in Deutschland Prüfungen der Herstellermeldungen vornehmen. Der ZSVR haben wir bereits mehrfach mitgeteilt, dass dies nicht den Vorgaben des § 27 Abs. 2 VerpackG entspricht. Dort ist ausdrücklich geregelt, dass neben Sachverständigen nach § 3 Abs. 15 VerpackG nur WP/vBP und StB registriert werden können. Alle Berufsbezeichnungen sind in Deutschland legaldefiniert (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1, § 129 WPO, § 32 StBerG), also nicht auf ausländische Berufe erweiterbar. Das Berufsrecht der WP/vBP gestattet es etwa bei der gesetzlichen Abschlussprüfung sog. Drittstaatenprüfern nur dann, in Deutschland gesetzliche Abschlussprüfungen durchzuführen, wenn sie in Deutschland ein Registrierungsverfahren durchlaufen (§ 134 Abs. 1 WPO). Dies sieht die EU-Abschlussprüferrichtlinie bei Abschlussprüfern aus anderen Ländern vor, deren Voraussetzungen nachweislich als gleichwertig angesehen werden (Artikel 44 Abs. 1 der Richtlinie 2006/43/EG vom 17. Mai 2006).

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.

Ungeachtet dessen verstehen wir das hinter Abschnitt A.1.3 stehende Bedürfnis, ausländische Prüfer zuzulassen, die gerade im außereuropäischen im Ausland ansässige Hersteller vor Ort betreuen und dort die Prüfung durchführen.

- **Wir können daher nachvollziehen, dass hier möglicherweise eine beschränkte Ausnahmemöglichkeit für die Zulassung ausländischer Prüfer eingeführt werden könnte. Dies kann allerdings nach derzeitiger Rechtslage nur durch eine Änderung des § 27 VerpackG durch den Gesetzgeber erfolgen.**

3. Einsatz von Mitarbeitern und Dienstleistern (A.1.4)

Der Entwurf der Prüfleitlinien verweist in Abschnitt A.1.4 darauf, dass die Durchführung von Prüfungshandlungen durch Dritte/Subunternehmen unzulässig ist. Auch dürfe nicht auf Gutachten Dritter – auch dritter Prüfer – bei der Prüfung Bezug genommen werden. An anderer Stelle verweisen die Prüfleitlinien darauf, dass für die Nutzung der Ergebnisse der Verwiegung von

Einwegkunststoffprodukten durch einen externen oder internen Sachverständigen der IDW PS 322 n. F. vom 15.09.2017 Anwendung finden solle (Abschnitt A.2.5), der die Verwertung von Arbeitsergebnissen eines vom Abschlussprüfer beauftragten oder in seiner Gesellschaft tätigen Sachverständigen regelt.

Wir gehen vor diesem Hintergrund – wie auch schon gegenüber der ZSVR hinsichtlich deren Prüfleitlinien signalisiert – 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 schlagen vor, dies in Abschnitt A.1.4 wie folgt in einem ergänzenden Absatz klarzustellen:**

Keine Dritten im Sinne von A.1.4 sind die Mitarbeiter des Prüfers bzw. seiner Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Buchprüfungsgesellschaft oder steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaft, die ihn als Erfüllungsgehilfen bei seiner Prüfungstätigkeit unterstützen (vgl. C.5).

4. Verwertung von Ergebnissen Dritter (A.1.4)

Im Zusammenhang mit der Zulässigkeit der Verwertung von Ergebnissen Dritter möchten wir auch auf die praktische Relevanz von IT-Prüfungsberichten von WP/vBP und Bestätigungsvermerken von Jahresabschlussprüfern hinweisen. Dies betrifft die Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des internen Kontrollsystems. Die betroffenen Unternehmen müssten dieselbe Prüfung des internen Kontrollsystems, die der Jahresabschlussprüfer routinemäßig jährlich vornimmt und dessen Ordnungsmäßigkeit er bereits testiert hat, noch ein zweites Mal mit dem Prüfer der Herstellermeldung abwickeln. Dadurch 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** (so auch die Prüfleitlinien für die Vollständigkeitserklärungen nach dem VerpackG, dort A. 1.4.3).

5. Prüfungsgrundlagen und Prüfungsauftrag (A.2. und A.4.)

Das EWKFondsG sieht vor, dass die Herstellermeldungen von einem nach § 27 VerpackG registrierten Sachverständigen oder Prüfer zu prüfen und zu bestätigen sind (§ 11 Abs. 1 Satz 3 EWKFondsG). Da das Gesetz keine weitergehenden Ausführungen zur Prüfung trifft, können Grundlage für den Inhalt der Prüfung allein das EWKFondsG und seine Anlagen sein.

Die in § 11 Abs. 5 EWKFondsG 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 (§ 11 Abs. 5 Satz 1 EWKFondsG, § 27 Abs. 4 VerpackG) zu rechtfertigen sein.

Auf die Festlegung derartiger Kriterien wird bewusst verzichtet. Vielmehr wird für die „allgemeinen Vorgaben an den Prüfer zur Sicherstellung der persönlichen und fachlichen Eignung“ auf die „einschlägigen berufsrechtlichen Vorschriften“ verwiesen (A.2.4). Dies ist mit Blick auf WP/vBP und StB absolut nachvollziehbar, nicht jedoch mit Blick auf registrierte Sachverständige. Für diese existiert keine vergleichbare Regulierung und keine Berufsaufsicht und damit auch keine zusätzliche Qualitätssicherung, wie es bei WP/ vBP und StB der Fall ist.

- **Vor diesem Hintergrund sehen wir die auch diesen Prüfleitlinien an verschiedenen Stellen zu entnehmende Tendenz überaus kritisch, dem Prüfer inhaltliche Vorgaben zur Prüfung zu machen, die über die bloße Wiedergabe des EWKFondsG hinausgehen, sowie die Tendenz, in die Vertragsfreiheit zwischen Prüfer und Hersteller einzugreifen.**

Hinsichtlich der Vertragsfreiheit ist etwa im Prüfungsauftrag verpflichtend zu regeln, „*dass dem Prüfer nur aus wichtigem Grund gekündigt werden darf. Eine Meinungsverschiedenheit mit dem Prüfer über das Prüfungsergebnis kann keinen wichtigen Grund begründen.*“ (A.4.3.8). Derartige Kündigungsmodalitäten obliegen der Vertragsfreiheit der Vertragsparteien. Eine vergleichbare gesetzliche Vorgabe enthält nur § 318 Abs. 6 HGB, das EWKFondsG hingegen nicht.

6. Überprüfung der Arbeitspapiere des Prüfers durch das Umweltbundesamt (A.4.3.7)

Mehrfach wird in den Prüfleitlinien darauf hingewiesen, dass der Prüfer seine Dokumentation im Sinne dieser Prüfleitlinien so anzulegen hat, dass sie für fachkundige Dritte und das Umweltbundesamt überprüfbar ist (A.2.4, A.4.3.7 a.).

Wir möchten der guten Ordnung halber darauf aufmerksam machen, dass sich WP/vBP und StB an die berufsrechtlichen Herausgabepflichten nach den § 51b Abs. 4 i. V. m. Abs. 3 WPO und § 66 Abs. 2 und 3 StBerG halten müssen.

Berufsrechtlich herausgabepflichtig sind nur Handakten im engeren Sinn, das heißt nur solche Schriftstücke, die Berufsangehörige aus Anlass ihrer beruflichen Tätigkeit von ihren Auftraggebern oder für diese erhalten haben, nicht aber die Briefwechsel zwischen den Berufsangehörigen und ihren Auftraggebern, die Schriftstücke, die die Auftraggeber bereits in Urschrift oder Abschrift erhalten haben, sowie die zu internen Zwecken gefertigten Arbeitspapiere.

Das Berufsrecht des WP/vBP sieht es selbst bei einer gesetzlichen Abschlussprüfung nicht vor, dass er seinem Mandanten die gesamten Arbeitspapiere überlässt. Die Arbeitspapiere, die der WP/vBP und StB zu eigenen Zwecken für eigene interne Aufzeichnungen nutzt, sind ausdrücklich nicht herausgabepflichtig gegenüber dem Mandanten und schon gar nicht gegenüber Dritten (vgl. etwa Batz, WPO Kommentar, 3. Aufl. 2022, § 51b Rn. 34, 47). Hintergrund ist, dass es dem Prüfer und Steuerberater möglich sein muss, sich eigene Notizen zu machen, die er für seine Arbeit benötigt. Die Arbeitspapiere sind daher reine Arbeitsmittel, um mit ihrer Hilfe die vertraglichen Pflichten erfüllen zu können. Herausgabepflichtig können nur diejenigen Unterlagen sein, die der Mandant zur Erfüllung seiner gesetzlichen Pflichten benötigt, hier also die Herstellermeldung (vgl. Batz a.a.O., Rn. 47).

Für die Meldung nach dem EWKFondsG ist es naturgemäß so, dass der Hersteller alle erforderlichen Unterlagen selbst hat. Der Prüfer kann diese Unterlagen bei ihm einsehen bzw. sich diese vorlegen lassen. Gerade deshalb sieht § 11 Abs. 3 Satz 1 EWKFondsG auch vor, dass das sich das Umweltbundesamt „*bei Vorliegen von Anhaltspunkten für eine Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Meldung (...) vom Hersteller die Vorlage weiterer für die Prüfung im Einzelfall erforderlicher Unterlagen verlangen (kann).*“ Das Umweltbundesamt kann sich außerdem die Art und den Umfang des Prüfervorgehens näher erläutern lassen (A.2.4 der Prüfleitlinien).

Zudem kann der WP/vBP und StB die Herausgabe an den Mandanten verweigern, solange der Mandant das vereinbarte Honorar nicht vollständig bezahlt hat (§ 51b Abs. 3 WPO, § 66 Abs. 3 StBerG). Dies ist ein wichtiges Instrument, um die Honoraransprüche des Prüfers zu sichern.

Ein weiteres Problem ergibt sich für WP/vBP auch insoweit, als der Prüfer nach § 11 EWKFondsG in vielen Fällen auch der Abschlussprüfer des Herstellers ist. Zahlreiche Erkenntnisse, etwa zum IKS oder zu den Umsätzen, erhält der Prüfer aus seiner Abschlussprüfungstätigkeit. Er hat sie in den dortigen Handakten vermerkt und greift im Rahmen seiner Prüfung nach § 11 EWKFondsG darauf zurück. Sollte das Umweltbundesamt daher die Arbeitspapiere anfordern, müsste der Prüfer auch einen Teil seiner Abschlussprüfungshandakte übermitteln, was die berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO im Einzelfall aber unterbinden kann. Dies würde bedeuten, dass der Abschlussprüfer dieselben Erkenntnisse doppelt dokumentieren müsste. Solche Dopplungen kosten unnötig Zeit und sind vermeidbar.

➤ **Wir bitten, diesen Umstand im Rahmen der Arbeit des Umweltbundesamtes im Zusammenhang mit § 11 EWKFondsG zu berücksichtigen.**

7. Prüfungsplanung (A.5.5) – Vor-Ort-Prüfungen

Nach Abschnitt A.5.5 beinhaltet die Prüfung Vor-Ort-Prüfungen beim Hersteller. Jedoch werden nur in den Prüffeldern B.2.3, 2.4 und 3.1 ausschließlich Prüfungen beim Hersteller angeordnet.

Diese Vor-Ort Prüfungen stehen mindestens bei allen Sachverhalten, bei denen es sich um ausländische Online-Versender handelt, in keinem Verhältnis zu den entstehenden Kosten. Video-Konferenzen sind demgegenüber deutlich kostensparender und ermöglichen es grundsätzlich, die gleichen Prüfungsnachweise wie bei Vor-Ort-Prüfungen zu erlangen. Das Prüfungsrisiko wird durch Vor-Ort Termine nicht automatisch reduziert. Verwiegunen können etwa auch im Büro des Prüfers stattfinden. Es obliegt letztlich der Eigenverantwortung des Prüfers zu entscheiden, an welchem Ort die Prüfung durchgeführt werden muss. Sollte es der Prüfer für notwendig erachten, Vor-Ort-Prüfungen abzuhalten, dann wird er dies tun.

- **Wir bitten, gerade in Fällen ausländischer Hersteller, verpflichtende Vor-Ort-Prüfungen zu überdenken.**

8. Prüfmethode B.1.1 Registerdatenabgleich

In der Spalte „Information und Dokumentation“ wurde unter der Überschrift „Dokumentation“ noch auf das Verpackungsregister LUCID und nicht das DIVID verwiesen.

9. Glossar

a) Definition von registrierten Sachverständigen

Das Glossar enthält folgende Definition von „registrierten Sachverständigen“:

„Registrierte Sachverständige“ der jährlichen Meldung der Hersteller sind die bei der Zentralen Stelle Verpackungsregister gemäß § 27 Absatz 2 VerpackG registrierten und in einem öffentlichen Prüferregister aufgenommen Sachverständigen im Sinne des § 3 Absatz 15 VerpackG („registrierte Sachverständige“), Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und vereidigte Buchprüfer.

Diese Definition entspricht nicht den Tatsachen des § 27 VerpackG. § 27 VerpackG unterscheidet zwischen registrierten Sachverständigen (§ 27 Abs. 1 VerpackG) einerseits und sonstigen Prüfern (§ 27 Abs. 2 VerpackG) andererseits. Die nach § 27 Abs. 2 VerpackG registrierten Berufsträger (Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberater) sind daher nicht als „registrierte Sachverständige“ definiert.

- **Wir bitten, die Definition von „registrierten Sachverständigen“ im Glossar anzupassen.**

b) Definition von „hinreichende Sicherheit“

Der Begriff „hinreichende Sicherheit“ ist im Glossar nicht korrekt formuliert. Im Satz 2 heißt es: *„Zur Erreichung hinreichender Sicherheit muss der Prüfer die Prüfung so anlegen, dass Unrichtigkeiten und Verstöße gegen das EWKFondsG bei der Ermittlung der im Rahmen der*

jährlichen Meldung anzugebenden Massen erkannt werden.“ Dies setzt eine Vollprüfung voraus. Vielmehr sollte, wie im folgenden Satz 4 auch, auf wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße abgestellt werden.

➤ **Wir bitten, in der Definition auf wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße abzustellen.**

— — —

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.

— — —