

Steuerrecht

Wirtschaftsrecht

Betriebswirtschaft

Beruf

Steuerrecht

**Vorschau zur erwarteten Rechtsprechung des BFH zur grund-
erwerbsteuerlichen Konzernklausel, von Dr. M. Kittl/Dr. J. Lorenz**

897

**Die neue steuerliche Förderung der Elektromobilität ab 2019,
von G. Eismann**

903

**Vorabpauschale und Teilfreistellung bei der Besteuerung von
Investmentfonds nach dem JStG 2018, von Dr. S. Herr/D. Stiefel**

908

**Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft als ständiger Vertreter
(BFH v. 23.10.2018)**

914

**Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG bei „total buy out“-
Vertrag (BFH v. 24.10.2018)**

916

**Keine vorab entstandenen Werbungskosten aus Finanzierung
eines nießbrauchsbelasteten Grundstücks (BFH v. 19.2.2019, NV)**

919

**Junges Verwaltungsvermögen durch ertragsteuerlich neutrale Um-
wandlung (FG Niedersachsen v. 1.11.2018 mAnm Dr. Friz/Dr. Grünwald)**

921

**Versagung des Vorsteuerabzugs zu Unrecht ausgewiesener Steuer
auf Reverse-Charge-Leistung (EuGH v. 11.4.2019, PORR Építési Kft.)**

924

**Gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte bei
Auslandsbeteiligungen (LfSt Bayern v. 15.1.2019)**

929

Wirtschaftsrecht

**Das Recht der Familienunternehmen und ihre Besonderheiten in
der Rechtsanwendung und -gestaltung (Teil II), von Dr. L. Holler**

931

Betriebswirtschaft

**Bewertung von Pensionsverpflichtungen nach § 5 Abs. 7 S. 4
EStG beim neuen Arbeitgeber, von Dr. A. Briese**

943

Beruf

**Der Steuerberater als Prüfer von Vollständigkeitserklärungen
nach § 11 VerpackG, von U. Helmerking/Dr. E. Rennebarth**

948

 Organ der Bundes-
steuerberaterkammer

Beilage: DStR-Entscheidungsdienst (DStRE) Heft 8/2019
Beihefter: BStBK-Report Mai 2019

Der Steuerberater als Prüfer von Vollständigkeitserklärungen nach § 11 Verpackungsgesetz

Uwe Helmerking und Dr. Enrico Rennebarth*

Am 1.1.2019 trat das Verpackungsgesetz (VerpackG)¹ in Kraft. Es löst die bis zum 31.12.2018 geltende Verpackungsverordnung (VerpackV)² ab und ist Teil des Gesetzes zur Fortentwicklung der haushaltsnahen Getrennterfassung von wertstoffhaltigen Abfällen.³ Wesentliche Ziele des VerpackG sind mehr Transparenz und effizientere Kontrollen der Erstinverkehrbringer von Verpackungen sowie der Entsorgungssysteme. Weitere Ziele sind die Erhöhung der Recyclingquoten und an der Recyclingfähigkeit einer Verpackung orientierte Beteiligungsentgelte an einem dualen System. Zur Erreichung dieser Ziele enthält das VerpackG eine Vielzahl neuer Regelungen zur Überwachung und Durchsetzung der Produktverantwortung der Hersteller und Vertrieber. Steuerberater konnten bisher nach der VerpackV und nun auf Grundlage des VerpackG sog. Vollständigkeitserklärungen⁴ prüfen und bestätigen. Diese Prüftätigkeit ist eine vereinbarte Tätigkeit iSv § 57 Abs. 3 StBerG. BStBK und WPK haben sich gegenüber dem Gesetzgeber dafür eingesetzt, dass die berufsrechtlichen Regelungen iRd Gesetzgebungsprozesses Berücksichtigung finden.⁵ Diese wurden jedoch – wie auch die gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf der „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ – nur teilweise berücksichtigt.⁶ Steuerberater, die in diesem Bereich tätig sind oder dies anstreben, sollten die neuen gesetzlichen Regelungen kennen.⁷

1. Wesentliche Änderungen für Hersteller und Vertrieber von Verpackungen sowie für die Prüfer der Vollständigkeitserklärungen im Vergleich zur VerpackV

1.1 Errichtung der Zentralen Stelle Verpackungsregister

Bereits am 13.7.2017 sind die §§ 24 und 35 des VerpackG in Kraft getreten, die den notwendigen zeitlichen Vorlauf zur Errichtung der neuen Stiftung Zentrale Stelle Verpackungsregister (ZSVR) mit Sitz in Osnabrück normiert ha-

ben. Die ZSVR wurde mit hoheitlichen Aufgaben beliehen, die in § 26 Abs. 1 und 2 VerpackG abschließend aufgezählt werden (§ 26 Abs. 3 VerpackG). Wesentliche hoheitliche Aufgaben sind ua das Führen der Register für Hersteller (§ 9 VerpackG), für Prüfer (§ 27 Abs. 1 VerpackG) und der Datenbank für Verpackungsdaten von Herstellern und Systemen (§ 10 VerpackG). Des Weiteren kann die ZSVR auf Antrag des Herstellers durch Verwaltungsakt über die Systembeteiligungspflicht von einzelnen Verpackungen dieses Herstellers entscheiden (§ 26 Abs. 1 S. 2 Nr. 23 VerpackG). Außerdem ist die ZSVR gemäß § 26 Abs. 1 S. 2 Nr. 28 VerpackG befugt, im Einvernehmen mit dem Bundeskartellamt Prüfleitlinien zu entwickeln, die von Systemprüfern, den registrierten Sachverständigen sowie von Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern und vereidigten Buchprüfern im Rahmen des VerpackG zu beachten sind. Ein wiederholter und grob pflichtwidriger Verstoß gegen die Prüfleitlinien kann zu einem max. dreijährigen Berufsverbot iRd VerpackG führen, welches die ZSVR aussprechen kann (§ 27 Abs. 4 VerpackG).

1.2 Registrierungspflicht der Hersteller und Vertrieber von Verpackungen

Als Reaktion auf die sehr hohe Anzahl an „Trittbrettfahrern“, die ihre Verkaufsverpackungen an keinem dualen System beteiligt haben und deshalb schon nach der VerpackV (§ 6 Abs. 1 S. 3 VerpackV) einem Vertriebsverbot unterlagen, hat der Gesetzgeber eine Registrierungspflicht für alle Hersteller eingeführt, die systembeteiligungspflichtige Verpackungen im Inland erstmals in den Verkehr bringen (§ 9 Abs. 1 VerpackG). Die Registrierungspflicht im Register LUCID der ZSVR⁸ besteht grundsätzlich unabhängig von der Menge der im Inland abgesetzten systembeteiligungspflichtigen Verpackungen. Schon der Verstoß gegen die Registrierungspflicht begründet ein gesetzliches Vertriebsverbot (§ 9 Abs. 5 S. 1 VerpackG).

Die Registrierung kann gemäß § 33 S. 2 VerpackG nur höchstpersönlich durch das Unternehmen vorgenommen werden, dessen Umsatzsteuer-ID (§ 9 Abs. 2 Nr. 3 VerpackG) für Datenmeldungen an das beauftragte duale System übermittelt wird. Ein „Konzernprivileg“ besteht insoweit nicht, es ist also darauf zu achten, dass die jeweiligen im Handelsregister eingetragenen gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft, deren Umsatzsteuer-ID für Datenmeldungen verwendet wird, die Registrierung vornehmen. Bei umsatzsteuerlichen Organisationen wird eine Einzelfallregelung mit der ZSVR abzustimmen sein. Wird die Registrierung nicht höchstpersönlich vorgenommen, gilt das Unternehmen als nicht registriert mit der Folge des unmittelbar gesetzlich angeordneten Vertriebsverbots.

Systembeteiligungspflichtige Verpackungen sind mit Ware befüllte Verkaufs- und Umverpackungen, die nach Gebrauch typischerweise beim privaten Endverbraucher als Abfall anfallen (§ 3 Abs. 8 VerpackG). Private Endverbraucher sind private

* Uwe Helmerking, WP/StB, ist seit 2010 als Geschäftsführer der GPSM GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, München, tätig und war zuvor Geschäftsführer eines dualen Systems. Er wurde seitens der BStBK als Sachverständiger gegenüber der ZSVR benannt. Dr. Enrico Rennebarth, RA (Syndikusrechtsanwalt), ist Referatsleiter bei der BStBK in Berlin.

1 BGBl. I 2017, 2234.

2 BGBl. I 1998, 2379 zuletzt geändert durch Art. 1 der Verordnung v. 17.7.2014, BGBl. I 2014, 1061.

3 BT-Drs. 797/16.

4 Eine Vollständigkeitserklärung ist nach § 11 Abs. 1 VerpackG der Nachweis über sämtliche im Kalenderjahr von Herstellern bzw. Verteilern in Verkehr gebrachte Mengen von Verkaufs- und Umverpackungen.

5 Gemeinsame Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) und Wirtschaftsprüferkammer (WPK) v. 12.12.2016, https://www.bmu.de/fileadmin/Daten_BMU/Download_PDF/Glaeserne_Gesetze/18_Lp/verpackg/stellungnahmen_versepaetet/verpackg_160810_stn_bstbk_bf.pdf (zuletzt abgerufen am 14.3.2019).

6 Gemeinsame Stellungnahme der BStBK und WPK v. 29.11.2018, <https://www.wpk.de/neu-auf-wpkde/alle/2018/sv/stellungnahme-wpk-und-bstbk-zum-entwurf-der-pruefleitlinien-vollstaendigkeitserklaerungen-zur-pruefung/> (zuletzt abgerufen am 14.3.2019).

7 Im Übrigen wird auf die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarter Tätigkeiten“ im Berufsrechtliches Handbuch, Teil II, Kap. 5.2.1 hingewiesen.

8 Abrufbar unter <https://lucid.verpackungsregister.org/>.

AUFSATZ

Haushaltungen und diesen nach der Art der dort typischerweise anfallenden Verpackungsabfälle vergleichbare Anfallstellen (§ 3 Abs. 11 S. 1 VerpackG mit weiteren Definitionen dieser Anfallstellen in den nachfolgenden Sätzen).

Die seit dem 1.1.2019 geltende Registrierungspflicht hat bereits deutliche Wirkung gezeigt. Gegenüber der Anzahl der Unternehmen, die im Jahr 2018 einen Vertrag mit einem dualen System abgeschlossen hatten, hat sich die Anzahl der registrierten Unternehmen (Stand: Ende Jan. 2019) auf ca. 150.000 Unternehmen annähernd verdreifacht.⁹

1.3 Pflicht der Hersteller und Vertreiber zur Abgabe von Datenmeldungen

Hersteller und Vertreiber haben die von ihnen den Entsorgungssystemen zur Beteiligung an deren dualen System gemeldeten Angaben zu Materialart und Masse der Verpackungen unverzüglich als Datenmeldung im Register LUCID an die ZSVR zu übermitteln (§ 10 Abs. 1 VerpackG). Dabei ist der Melderhythmus an die ZSVR von den vertraglichen Vereinbarungen mit dem beauftragten dualen System abhängig. Ist mit dem dualen System eine monatliche Abgabe der Mengenmeldung vereinbart, so ist die Datenmeldung auch bei der ZSVR monatlich abzugeben. Sieht der Vertrag mit dem dualen System nur eine jährliche Mengenmeldung vor, so findet auch die Datenmeldung an die ZSVR nur einmal jährlich statt. Zu beachten ist, dass bereits die Jahresmengenmeldung an die dualen Systeme für das Kalenderjahr 2018 an die ZSVR als Datenmeldung zu übermitteln ist.

Die Datenmeldung kann nur höchstpersönlich durch das Unternehmen übermittelt werden, das auch registriert ist (§ 33 S. 2 VerpackG). Ein „Konzernprivileg“ besteht insoweit nicht, es ist also darauf zu achten, dass die jeweiligen gemäß Handelsregister eingetragenen gesetzlichen Vertreter einer Gesellschaft die Datenmeldungen vornehmen. Soweit die Datenmeldungen nicht höchstpersönlich übermittelt werden, gelten sie als nicht erfolgt, so dass das Vertriebsverbot des § 7 Abs. 1 S. 4 VerpackG gilt.

1.4 Einordnung von Verpackungen als systembeteiligungspflichtig

Das VerpackG ermöglicht Herstellern und Vertreibern erstmals, Rechtssicherheit bezüglich der Frage zu erhalten, ob eine spezifische Verpackung an einem dualen System zu beteiligen ist. Dies setzt voraus, dass ein Antrag gemäß § 26 Abs. 1 S. 2 Nr. 23 VerpackG bei der ZSVR gestellt wird. Entsprechende Antragsformulare hat die ZSVR auf ihrer Webseite¹⁰ zur Verfügung gestellt. Die ZSVR entscheidet als Behörde über diesen Antrag, gegen den Widerspruch beim Umweltbundesamt als der zuständigen Rechtsaufsichtsbehörde eingelegt werden kann (§ 30 Abs. 2 VerpackG). Als Rechtsbehelf gegen die Widerspruchsentscheidung des Umweltbundesamts steht die Anfechtungsklage vor dem VG zur Verfügung.

Die ZSVR hat sich bereits im Jahr 2018 dazu entschlossen, den Anwendern des VerpackG die selbstständige Einordnung von Verpackungen als systembeteiligungspflichtig oder nicht systembeteiligungspflichtig durch Veröffentlichung des Katalogs der systembeteiligungspflichtigen Verpackungen („Katalog“)¹¹ zu ermöglichen. Gemäß § 3 Abs. 8 VerpackG sind Verpackungen systembeteiligungspflichtig, wenn sie *typischerweise* beim privaten Endverbraucher als Abfall anfallen (siehe auch oben 1.2). Der unbestimmte Rechtsbegriff „typischerweise“ soll mit dem Katalog durch die ZSVR in Ausübung der Annexkompetenz des § 26 Abs. 1 S. 2 Nr. 30 VerpackG konkretisiert werden. Die ZSVR führt dazu aus:

„Der Katalog basiert zunächst auf der Auslegung des Merkmals „typischerweise“ durch die ZSVR. Für alle Produkte galt es, unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung zu bewerten, ob der Anfall beim privaten Endverbraucher als charakteristisch anzusehen ist. Die Bewertung anhand der allgemeinen Verkehrsanschauung bezieht sich auf objektive Kriterien, wie zB den Inhalt der Verpackung (wer verbraucht/nutzt das verpackte Gut/Produkt gewöhnlich) und die Gestaltung der Verpackung, mithin ihre Größe und sonstigen Eigenschaften (zB Füllgutmenge, Material, Gewicht) sowie den typischen Vertriebsweg (zB Einzelhandel, Großhandel).¹² Auf dieser Basis wurden durch die GVM Gesellschaft für Verpackungsmarktforschung mbH umfangreiche Analysen bestehender Daten und ergänzende Erhebungen durchgeführt. Dazu gehörten die Auswertung von konkreten Bezugslisten von Anfallstellen, telefonische Befragungen, Store-Checks, Auswertung von Online-Sortimenten, Auswertung von Distributionsdaten von Vertreibern, Auswertung von Größenklassenstatistiken zur Abgrenzung des Mengenkriteriums im Handwerk und bei landwirtschaftlichen Betrieben.“

Vor der ersten Veröffentlichung konnten die betroffenen Kreise im Rahmen eines Konsultationsverfahrens ihre Stellungnahmen zum Entwurf des Katalogs bis zum 21.9.2018 abgeben.

Der Katalog ist weder für die Vollzugsbehörden der Länder, die von der ZSVR über das Ergebnis ihrer Prüfung lediglich informiert werden (§ 26 Abs. 1 S. 2 Nr. 4, 7, 8, 20 und 21 VerpackG), noch für die Hersteller und Vertreiber rechtlich bindend, da er im VerpackG nicht normiert ist. Er informiert die Hersteller und Vertreiber über die Rechtsauffassung der ZSVR und gibt Hinweise darauf, wie im Rahmen eines Antrags nach § 26 Abs. 1 S. 2 Nr. 23 VerpackG vermutlich entschieden werden wird. Die Auskunft des Katalogs wird wohl in der überwiegenden Anzahl der Entscheidungen auch in einem entsprechenden Verwaltungsakt der ZSVR Berücksichtigung finden, jedoch hat die Entscheidung der ZSVR über einen Antrag nach § 26 Abs. 1 S. 2 Nr. 23 VerpackG alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, so dass Entscheidungen aber auch abweichend zu treffen sein werden, wenn die Grundannahmen für die Einordnung im Katalog nicht mit den Gegebenheiten des Einzelfalls im Einklang stehen.

Beispiel:

Die Verkaufsverpackungen (mit Ausnahme von Versandverpackungen) von Holzbrettern sind gemäß dem Katalog, Produktgruppe 08-020 Baustoffe und Installation, Produkt 08-020-0360

⁹ Newsletter Februar 2019 der ZSVR, S. 7, Abs. 4 S. 3; abrufbar unter: <https://www.verpackungsregister.org/information-orientierung/neuigkeiten-presse/newsletter/> (zuletzt abgerufen am 27.3.2019).

¹⁰ Abrufbar unter: <https://www.verpackungsregister.org/stiftung-behoerde/antragsverfahren/hinweise-zur-antragstellung/> (zuletzt abgerufen am 27.3.2019).

¹¹ Abrufbar unter: <https://www.verpackungsregister.org/stiftung-behoerde/katalog-systembeteiligungspflicht/>.

¹² Abrufbar unter: <https://www.verpackungsregister.org/stiftung-behoerde/katalog-systembeteiligungspflicht/>.

AUFSATZ

nicht systembeteiligungspflichtig. Vertreibt ein Hersteller seine Holzbretter allerdings ausschließlich in Baumärkten, in denen private Endverbraucher einkaufen, stellt sich die Frage, ob die ZSVR in einer Einzelfallentscheidung die Verpackung nicht doch als systembeteiligungspflichtig einstufen wird. Denn die Verpackungen dieses Herstellers werden nachweislich – entgegen der Grundannahme des Katalogs, dass die Bretter entweder in weiterverarbeitenden Betrieben oder auf Baustellen ausgepackt werden – in privaten Haushaltungen als Abfall anfallen. Offenbar handelt sich bei den Holzbrettern, die die GVM Gesellschaft für Verpackungsmarktforschung mbH untersucht hat, um eine andere Art von Holzbrettern (zB andere Holzart, andere Oberflächenbehandlung, andere Länge, Dicke und Breite). Deshalb dürfte der Katalog in diesem Einzelfall nicht anwendbar sein. Die ZSVR führt dazu auch in ihrem Leitfaden zur Anwendung des Katalogs systembeteiligungspflichtiger Verpackungen (Fassung 2019) zur Anwendung des Katalogs entsprechend aus:

„Damit hat der Gesetzgeber allerdings nicht ausgeschlossen, dass Verpackungen, die nach Inhalt und Gestaltung mengenmäßig nicht überwiegend beim privaten Endverbraucher anfallen, ebenfalls beteiligungspflichtig sein können. Vielmehr würde es Sinn und Zweck der Regelung diametral entgegenstehen, wenn Verpackungen, die in relevanter Menge bei privaten Endverbrauchern anfallen, nicht systembeteiligungspflichtig wären. Denn das VerpackG wurde zur Stabilisierung der Getrenntfassung und Verwertung durch die Entsorgungsstrukturen dualer Systeme geschaffen.¹³ In solchen Fällen ist anhand weiterer, qualitativer Kriterien näher zu differenzieren. Die Gesetzesbegründung hebt insoweit insbesondere eine weitere Unterscheidung nach dem Vertriebsweg hervor. Beispielsweise können Verpackungen, die aufgrund ihres Vertriebs über den Einzelhandel mehrheitlich bei privaten Endverbrauchern anfallen, beteiligungspflichtig sein, während nach Inhalt und Gestaltung gleichartige Verpackungen, die über Großhändler vertrieben werden, welche mehrheitlich industrielle Abnehmer beliefern, nicht beteiligungspflichtig sind.“

Zu beachten ist ebenso, dass der Katalog einer permanenten Überarbeitung unterliegt. ZB wurden in der ersten Fassung des Katalogs die Verpackungen von Büchern, Produktgruppe: 33-000-0010, insgesamt als nicht systembeteiligungspflichtig eingeordnet. In der zweiten Fassung (Stand Januar 2019¹⁴) wird in dem Katalog vermerkt, dass die Produktgruppe einer Überarbeitung unterliegt. In der dritten Fassung (Stand April 2019¹⁵) wird danach unterschieden, ob es sich um einzeln verpackte Bücher oder um Mehrstückverpackungen handelt. Die Verpackungen einzelner Bücher sollen in dieser Fassung des Katalogs ausnahmslos systembeteiligungspflichtig sein und alle Mehrstückverpackungen sollen nicht systembeteiligungspflichtig sein. Damit haben alle Hersteller von einzeln verpackten Büchern, die sich auf die Aussagen des Katalogs im Jahr 2018 verlassen haben, sich nicht als Hersteller registriert und in Folge dessen keinen Vertrag mit einem dualen System abgeschlossen haben, einen schwer wiegenden Fehler begangen. Da der Katalog keine rechtlich bindende Wirkung hat, sondern nur die auf Antrag im Wege des Verwaltungsakts (§ 26 Abs. 1 S. 2 Nr. 23 VerpackG) mitgeteilte Entscheidung der ZSVR, können die Vollzugsbehörden der Länder alle Konsequenzen gemäß VerpackG ziehen: Verhängung von Bußgeldern bis zu 200.000 € (§ 34 Abs. 1 Nr. 3, 7, 8 und 9 VerpackG) und Verhängung eines Vertriebsverbots.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Katalog Herstellern und Vertreibern bestenfalls Hinweise geben kann, wie die ZSVR im Falle eines Antrags auf Einordnung einer Verpackung entscheiden wird. Sie können sich auf die Aussagen des Katalogs jedenfalls nicht berufen, wenn die ZSVR in einer Einzelfallentscheidung gemäß § 26 Abs. 1 S. 2 Nr. 23 VerpackG zu einem anderen Ergebnis kommt als der Katalog in seiner zu dem damaligen Zeitpunkt geltenden Fassung. Solange kein Antrag gestellt wird, obliegt es den Herstellern und Vertreibern, eine eigenverantwortliche Einordnungsentscheidung zu treffen und diese ggf. mit ihrem Prüfer der Vollständigkeitserklärung abzustimmen.

1.5 Registrierungspflicht der Prüfer

Neben den öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für Verpackungsentsorgung (§ 36 GewO), die in Abteilung 1 des Prüferregisters LUCID der ZSVR (§ 27 Abs. 1 VerpackG) registriert sind, haben sich Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Steuerberater in der Abteilung 2 zu registrieren. Nicht registrierte Prüfer sind nicht befugt, Prüfungen der Vollständigkeitserklärungen durchzuführen (§ 11 Abs. 1 S. 2 VerpackG). Die Prüfer der Abteilung 2 des Prüferregisters LUCID der ZSVR werden also parallel in mindestens zwei öffentlichen Registern geführt, nämlich einerseits in den Registern der zuständigen Berufskammern (§ 37 Abs. 1 S. 1 WPO, § 86b StBerG) sowie dem Register LUCID (§ 27 Abs. 2 VerpackG).

1.6 Pflicht zur Beachtung der Prüfleitlinien der ZSVR

Die ZSVR hat am 1.1.2019 die „Prüfleitlinien Vollständigkeitserklärungen“ zur Prüfung und Bestätigung von Vollständigkeitserklärungen gemäß § 11 VerpackG veröffentlicht.¹⁶ Die besondere Berufsaufsicht durch die ZSVR ist nach der Gesetzesbegründung zum VerpackG notwendig, weil das allgemeine Berufs- und Gewerbeamt keinen ausreichenden Schutz der Marktteilnehmer vor fachlich ungeeigneten Prüfern sichergestellt hat.¹⁷

Die Prüfleitlinien sind ab dem 1.1.2019 verpflichtend für alle Prüfungen der Vollständigkeitserklärungen des Kalenderjahres 2018 anzuwenden. Eine unzulässige Rückwirkung liegt nicht vor weil das Verpackungsgesetz bereits am 5.7.2017 im Bundesanzeiger veröffentlicht wurde und daher allen Prüfern gemäß § 27 VerpackG bekannt war, dass für Prüfungen der Vollständigkeitserklärungen des Kalenderjahres 2018 die Prüfleitlinien der ZSVR zu beachten sind. Der Zeitpunkt der Veröffentlichung der Prüfleitlinien am 1.1.2019 war sehr spät, dennoch konnten die Prüfleitlinien auch schon in den Prüfungsaufträgen, die im Jahr 2018 abgeschlossen wurden, als Prüfungsgrundlage vereinbart werden, da sie bereits gesetzlich normiert waren. Sofern Vorprüfungen von Vollständigkeitserklärungen für das Kalenderjahr 2018 bereits vor Veröffentlichung der Prüfleitlinien stattgefunden

13 BT-Drs. 18/11274, 50 f.

14 Abrufbar unter: <https://www.verpackungsregister.org/stiftung-behoerde/katalog-systembeteiligungspflicht/> (zuletzt abgerufen am 27.3.2019).

15 Abrufbar unter: <https://www.verpackungsregister.org/stiftung-behoerde/katalog-systembeteiligungspflicht/> (zuletzt abgerufen am 11.4.2019).

16 Abrufbar unter: https://www.verpackungsregister.org/fileadmin/files/Pruefleitlinien/Pruefleitlinien_Vollstaendigkeitserklaerung.pdf (zuletzt abgerufen am 27.3.2019).

17 Deutscher Bundestag, BT-Drs. 18/11274, 130, zu § 27 (Registrierung von Sachverständigen und sonstigen Prüfern), zu Abs. 4, S. 3.

AUFSATZ

haben, sind eventuell zusätzlich notwendige Prüfungshandlungen bis zum 15.5.2019 nachzuholen.

Der bislang mindestens von Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern zu beachtende Prüfungshinweis IDW PH 9.950.3 ist zwar noch nicht vom IDW aufgehoben worden, jedoch ist er bereits für die Prüfung der Vollständigkeitsklärung des Kalenderjahres 2018 nicht mehr anzuwenden. Er steht noch für Nachprüfungen des Kalenderjahres 2017 und früherer Jahre zur Verfügung.

2. Prüfungsgrundlagen für die Prüfung der Vollständigkeitserklärung

2.1 Materiell-rechtliche Grundlagen

Die Prüflinien der ZSVR¹⁸ benennen im Gliederungspunkt A 2.1 als Prüfungsgrundlagen für das Kalenderjahr 2018 die VerpackV einschließlich der Konkretisierungen durch die Mitteilung Nr. 37 der Bund/Länder-Arbeitsgemeinschaft Abfall („LAGA M37“).¹⁹ Während die VerpackV als vom Verordnungsgeber im parlamentarischen Verfahren beschlossene Rechtsnorm verbindlich ist, stellt die LAGA M37 eine zwischen den Bundesländern abgestimmte Vollzugsanweisung an die unteren Abfallbehörden der Länder dar. Sie bindet also lediglich die Vollzugsbehörden in ihrer Rechtsauslegung selbst dann, wenn sie auch an Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Steuerberater adressiert ist.

Wie schon bei den bisherigen Prüfungen der Vollständigkeitserklärung nach § 10 VerpackV ist sie als ein wichtiges Entscheidungskriterium bei der Beurteilung von Prüfungssachverhalten zu beachten. Das Prüfungsurteil basierte allerdings ausschließlich auf der VerpackV. Hinsichtlich ihrer Bindungswirkung für Prüfer unterscheiden die Prüflinien der ZSVR dem Wortlaut nach allerdings nicht zwischen der VerpackV und der LAGA M37. Die Vollzugsanweisung der Länderbehörden an die ihr nachgeordneten unteren Abfallbehörden wird damit in den Rang einer gesetzlichen Norm gehoben.

Gemäß dem letzten Satz des Gliederungspunkts A 2.1 der Prüflinien sind zusätzlich die besonderen Vorgaben dieser Prüflinien einzuhalten und gemäß dem folgenden Gliederungspunkt A 2.2 sind zur Einordnung der Systembeteiligungspflicht der Katalog sowie ergänzende Einordnungsentscheidungen maßgeblich heranzuziehen. Ein Hinweis darauf, dass beides erst für Prüfungen des Kalenderjahres 2019 als Prüfungsgrundlage gelten soll, fehlt in den Gliederungspunkten A 2.1 und A 2.2 der Prüflinie. Allerdings konnten Anträge gemäß § 26 Abs. 1 S. 2 Nr. 23 VerpackG erst ab dem 1.1.2019 gestellt werden und damit konnte auch der Katalog vorher keine Wirkung für Entscheidungen zur Einordnung von Verpackungen entfalten. Damit entfällt die Beachtung des Katalogs und ergänzender Einordnungsentscheidungen bei Prüfungen der Vollständigkeitserklärung nach § 10 VerpackV für das Kalenderjahr 2018.

Für Prüfungen folgender Kalenderjahre wird die LAGA M37 durch den Katalog und ergänzende Einordnungsentscheidungen der ZSVR abgelöst.

2.2 Kritische berufsrechtliche Würdigung der materiell-rechtlichen Prüfungsgrundlagen gemäß den Prüflinien der ZSVR

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

Die in § 26 Abs. 1 S. 2 Nr. 28 VerpackG vorgesehenen Prüflinien werden durch das VerpackG inhaltlich nicht näher bestimmt. Inhaltliche Basis der Prüfung ist daher das VerpackG, während die Art der Prüfungsdurchführung durch die Prüflinien bestimmt werden kann. Inhaltlich können die Prüflinien mE daher nur die Kriterien für eine gewissenhafte, unabhängige und eigenverantwortliche Prüfung festlegen. Nur bei fehlender Beachtung dieser Kriterien kann im Ergebnis das Berufsverbot (§ 27 Abs. 4 VerpackG) durch Entfernung aus dem Prüferregister ausgesprochen 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 zB dem IDW PH 9.950.03 betreffend die Prüfungsdurchführung. Dementsprechend hat sich die ZSVR bei Formulierung der Prüflinien für das VerpackG teilweise auch an diesem Prüfungshinweis des IDW orientiert.

Verwaltungsvorschriften wie der Katalog 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. Der Gesetzgeber hat jedoch bewusst keine gesetzliche Ermächtigung der ZSVR vorgesehen, die materiell-rechtlichen Grundlagen der Prüfung, insbesondere durch eigene Interpretationen des Begriffs „typischerweise“ (§ 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 VerpackG), deren Systematik je Produkt für Hersteller, Vertreiber und deren Prüfer zudem intransparent ist, zu erweitern.

Im Gegenteil: Die Nrn. 23–26 des § 26 Abs. 1 S. 2 VerpackG sehen eine Entscheidung über die Einordnung 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 zu den Prüflinien zu erklären, dass die Angaben aus der Vollständigkeitserklärung im Einklang mit den Vorgaben des VerpackG und den „Prüflinien 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 beispielsweise 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 Berufssatzung WP/vBP).

18 Stand: 5.12.2018/1.1.2019.

19 Mitteilung „Umsetzung der Verpackungsverordnung“ – Anforderungen ... nach den §§ 6, 10 u. Anh. I der Verpackungsverordnung v. 8.2.2017.

AUFSATZ

Bestätigt ein Prüfer die Vollständigkeitserklärung aus vorgenanntem Grund nicht, handelt er den Prüfleitlinien – tritt das Problem häufiger auf, eventuell auch wiederholt – zuwider. Dies kann – je nach Würdigung des Verstoßes durch die ZSVR – zu seiner bis zu dreijährigen Entfernung aus dem Prüferregister führen.

Unter 1.5. wurde zudem dargestellt, dass der Katalog nach den bisherigen Erfahrungen keine eindeutige Rechtsauslegung des VerpackG ermöglicht und es daher selbst bei konsequenter Beachtung des Katalogs im Einzelfall zu abweichenden Prüfungsurteilen kommen muss. Gemäß Abschnitt C 4.4 letzter Satz iVm Abschnitt C 4.1 der Prüfleitlinien ist bei solchen Auslegungsfragen der Sachverhalt der ZSVR vorzulegen und vor Erteilung des Prüfungsurteils gemäß Abschnitt C 2.2.20 (iii) eine Stellungnahme der ZSVR bei einer Abweichung von der Einordnungsentscheidung des Katalogs herbeizuführen. Die ZSVR wird also bei diesem Verfahren im Einzelfall selbst zum Mitprüfer der Vollständigkeitserklärung nach § 11 VerpackG. Demnach ist eine eigenverantwortliche und unabhängige Prüfung in diesen Fällen durch die Prüfleitlinie der ZSVR nicht vorgesehen.

Allerdings wurden anlässlich der letzten Überarbeitung der Prüfleitlinien vor Veröffentlichung in den Abschnitt C 4.1 die Worte „in anonymisierter Form“ eingefügt. Wie allerdings „in anonymisierter Form“ die in Abschnitt C 2.2.20 (iii) geforderte Klärung der bei einer Prüfung zu Tage getretenen Rechtsfragen im konkreten Einzelfall mit der ZSVR vor Erteilung der Bestätigung gemäß Anlage 2 der Prüfleitlinien möglich sein soll, bleibt offen. Für den Prüfer besteht in jedem Fall das Risiko der Verletzung der berufswirtschaftlich angeordneten Verschwiegenheitspflicht (§ 43 Abs. 1 WPO, § 57 Abs. 1 StBerG), falls er Sachverhalte, die ihm anlässlich der Prüfung bekannt geworden sind, der ZSVR mitteilt.

3. Tätigkeit als Prüfer von Vollständigkeitserklärungen

3.1 Divergenz der Verantwortlichkeit des beauftragten Prüfers und des die Prüfung durchführenden Prüfers bei Beauftragung von Prüfungsgesellschaften

Die Registrierung im Register LUCID ist nur für natürliche Personen möglich, nicht jedoch für Berufsgesellschaften, die nach § 27 WPO und § 32 StBerG zugelassen sind. Die Nichtregistrierung von Gesellschaften hat zur Folge, dass Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und vereidigte Buchprüfer nur aus einer Einzelpraxis heraus als Prüfer in Betracht kommen. Ihnen bleibt somit der gesellschaftsrechtliche Haftungsschutz 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.

Die weit überwiegende Zahl der Prüfungsaufträge wird mit einer Prüfungsgesellschaft abgeschlossen, während nur nach § 27 VerpackG persönlich registrierte Prüfer nach § 11 Abs. 1 S. 2 VerpackG tätig werden dürfen. Die persönliche Verantwortlichkeit für die Prüfung gegenüber dem die Prüfung nach § 11 VerpackG beauftragenden Unternehmen einerseits und gegenüber der ZSVR andererseits fällt damit auseinander. Wendet sich die ZSVR mit Rückfragen an den registrierten Prüfer, so muss dieser das Prüfungsergebnis per-

sönlich und eigenverantwortlich gegenüber der ZSVR begründen. Andererseits ist der Prüfer aufgrund seiner Stellung als Mitarbeiter oder Gesellschafter einer Prüfungsgesellschaft dem Mandanten gegenüber idR nicht alleine vertretungsberechtigt und hat zudem die standardisierten Prüfprozesse seines Arbeitgebers einzuhalten. Denn üblicherweise finden aus Risk Management Gesichtspunkten interne Reviews der Arbeitsergebnisse und der Berichterstattung des Prüfers statt, um die Einhaltung der Qualitätsstandards der Prüfungsgesellschaft sicherzustellen. Der ZSVR gegenüber ist die Prüfungsgesellschaft jedoch nicht befugt, das Prüfungsergebnis ihres Angestellten/Gesellschafters zu erläutern, da sich Gesellschaften nicht als Prüfer nach § 27 VerpackG registrieren lassen können. Nur dem Mandanten gegenüber kann sich die Prüfungsgesellschaft zur Durchführung der Prüfung äußern.

3.2 Persönliche Tätigkeit der Prüfer

Nach dem Wortlaut der Regelung ist die Durchführung von Prüfungshandlungen durch Dritte/Subunternehmer unzulässig und daher wäre auch der Einsatz von eigenen fachlichen Mitarbeitern und freiberuflichen Mitarbeitern nicht zulässig, weil deren Arbeitsergebnisse vom Prüfer nicht verwendet werden dürfen. ME wird das Kriterium der persönlichen Tätigkeit aber auch iSd Prüfleitlinie erfüllt, wenn der registrierte Prüfer mit seiner elektronischen Signatur die gesamte Verantwortung für die Arbeit seiner Mitarbeiter übernimmt und sich nicht darauf beruft, dass bestimmte Prüffelder eigenverantwortlich von anderen – möglicherweise nicht registrierten Prüfern – bearbeitet wurden und er insoweit für die Ergebnisse der Prüfung nicht verantwortlich ist.

4. Fazit

Das VerpackG ist bei den Befürwortern der privatwirtschaftlich organisierten Produktverantwortung insgesamt zu Recht positiv aufgenommen worden. Allerdings ist die Umsetzung durch die ZSVR in Form der Prüfleitlinien (zu § 11 VerpackG) an einigen Stellen derzeit als berufswirtschaftlich kaum vertretbar zu beurteilen. Eine Abstimmung der existierenden berufswirtschaftlichen Vorgaben für Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Steuerberater mit den Regelungen des VerpackG zur Beaufsichtigung der Prüfer nach § 11 VerpackG durch die ZSVR ist im Gesetzgebungsverfahren unterblieben. Da Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Steuerberater 88,5 % der Vollständigkeitserklärungen (§ 10 VerpackG) des Kalenderjahres 2017²⁰ geprüft haben, wäre dies mE jedoch dringend erforderlich gewesen. In der gemeinsamen Stellungnahme der WPK und der BStBK wurde explizit darauf hingewiesen. Daher sollten vor Annahme von Prüfungsaufträgen neben der fachlichen Eignung auch die besonderen Aspekte dieser Tätigkeit aufgrund der teilweise von den berufswirtschaftlichen Grundsätzen der Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer und Steuerberater abweichenden Vorgaben der Prüfleitlinien der ZSVR berücksichtigt werden. Da bei fehlerhaften oder unterbliebenen Hinweisen des Prüfers hohe Bußgelder und Vertriebsverbote für den Mandanten im Raum stehen, sollte auch das erhöhte Haftungsrisiko in die Planung der Durchführung des Prüfungsauftrags einbezogen werden.

20 DIHK, Bilanz der Vollständigkeitserklärung (VE) für das Berichtsjahr 2017, Berlin, Nov. 2018, S. 11, Übersicht 10.