



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-1

E-MAIL

DATUM 5. November 2013

**- Verteiler U 1 -**

**- E-Mail-Verteiler U 2 -**

BETREFF **Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen**

GZ **IV D 2 - S 7200/07/10022 :001**

DOK **2013/0961371**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Im Groß- und Einzelhandel werden für die Belieferung mit Waren Transportbehältnisse (sog. Transporthilfsmittel, auch Lademittel und Packmittel genannt, und Warenumschließungen) aller Art eingesetzt. Die Überlassung der Behältnisse erfolgt entweder gegen ein gesondert vereinbartes Pfandgeld oder im Rahmen reiner Tauschsysteme.

Für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Transportbehältnissen gilt unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

## **I. Überlassung von Transportbehältnissen gegen ein gesondert vereinbartes Pfandgeld**

### **1. Abgrenzung Transporthilfsmittel zu Warenumschließungen**

Bei der Hingabe eines Transportbehältnisses gegen ein gesondert vereinbartes Pfandgeld ist für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung zu unterscheiden, ob es sich bei dem Behältnis um ein (selbständiges) Transporthilfsmittel oder lediglich um eine Warenumschließung handelt.

Transporthilfsmittel dienen grundsätzlich der Vereinfachung des Warentransports und der Lagerung und werden u. U. auch im Einzelhandel zur Warenpräsentation genutzt. Transporthilfsmittel sind z. B. Getränke-Paletten, H1-Kunststoffpaletten, Kisten (z. B. Ernteboxen), Steigen und Container für Blumen, Obst und Gemüse, Rollcontainer, Fleischkästen, Fischtransportkisten, Shipper-Boxen für Kartoffeln und Zwiebeln, Quattro-Boxen etc. Diesen Transporthilfsmitteln ist gemeinsam, dass sie für logistische Aktivitäten innerhalb des Unter-

nehmens, aber auch beim Durchlaufen von Handelsstufen, an denen mehrere Unternehmer beteiligt sind (Hersteller - Großhändler - Einzelhändler), eingesetzt werden. Sie werden grundsätzlich nicht an den Endverbraucher geliefert.

Im Gegensatz hierzu liegen lediglich Warenumschließungen vor, wenn aufgrund der Eigenart einer Ware eine bestimmte Umschließung erforderlich ist, um diese für den Endverbraucher verkaufs- und absatzfähig zu machen. Hierbei handelt es sich überwiegend um innere und äußere Behältnisse, Aufmachungen, Umhüllungen und Unterlagen, welche für die Lieferbarkeit von Waren an den Endverbraucher notwendig (z. B. Flaschen) oder üblich (z. B. Getränkeboxen) sind oder unabhängig von ihrer Verwendung als Verpackung keinen dauernden selbständigen Gebrauchswert haben. Ob der Gebrauchswert geringfügig ist oder nicht, ist ohne Bedeutung.

## 2. Art der Leistungen

Die Hingabe des Transporthilfsmittels gegen Pfandgeld ist als eigenständige Lieferung und die Rückgabe gegen Rückzahlung des Pfandgeldes als Rücklieferung zu beurteilen. Die Hin- und Rücklieferung unterliegen dem Regelsteuersatz nach § 12 Absatz 1 UStG.

Warenumschließungen teilen im Gegensatz hierzu weiterhin stets das Schicksal der Hauptleistung und unterliegen somit den steuerlichen Regelungen der eigentlichen Hauptleistung. Bei Rücknahme der Warenumschließung und Rückzahlung des Pfandgeldes liegt eine Entgeltminderung vor. Die Grundsätze des Abschnitts 10.1 Absatz 8 UStAE sind zu beachten.

Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Hin- und Rückgabe des Transportbehältnisses als eigenständige Lieferungen (Transporthilfsmittel) oder als unselbständige Nebenleistungen (Warenumschließung) hat auf allen Handelsstufen (Pfandbetreiber - Hersteller - Großhändler - Einzelhändler) einheitlich zu erfolgen. Eine spätere Umqualifizierung in der Lieferkette findet nicht statt. Erfolgt die Überlassung des Transporthilfsmittels hingegen im Rahmen eines reinen Tauschsystems, sind die unter II. dargestellten Grundsätze zu beachten.

## 3. Vorsteuerabzug

Dem Unternehmer steht unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG aus der Lieferung des Transporthilfsmittels oder aus der Lieferung der Ware unter Verwendung einer Warenumschließung an ihn der Vorsteuerabzug zu. Dementsprechend besteht aus der Rückgabe des Transporthilfsmittels ein Recht auf Vorsteuerabzug für den Empfänger der Rücklieferung. Bei Rückgabe der Warenumschließung gegen Rückzahlung des Pfandgeldes ist der Vorsteuerabzug aus der ursprünglichen Warenlieferung an den Unternehmer nach § 17 Absatz 1 Satz 2 UStG entsprechend zu berichtigen.

#### 4. Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG

Im Anwendungsbereich der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegen die Lieferungen von Transporthilfsmitteln grundsätzlich der Regelbesteuerung (vgl. I. Nr. 2). Derartige Lieferungen können jedoch aus Vereinfachungsgründen wie die Umsätze mit Gegenständen des land- und forstwirtschaftlichen Unternehmensvermögens (z. B. gebrauchter landwirtschaftlicher Geräte) der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen, wenn die Transporthilfsmittel zu mindestens 95 % für Umsätze verwendet worden sind, die den Vorsteuerabzug nach § 24 Absatz 1 Satz 4 UStG ausschließen (vgl. Abschnitt 24.2 Absatz 6 Satz 3 UStAE). Auch die gesonderte Anwendung der Vereinfachungsregelung nach Abschnitt 24.6 UStAE ist möglich.

## **II. Überlassung von Transporthilfsmitteln im Rahmen reiner Tauschsysteme**

### 1. Allgemeines/Sachverhalt

Neben der Hingabe von Transporthilfsmitteln gegen ein gesondertes Pfandgeld werden in Unternehmen für den Transport und das Lagern von Gütern vielfach (genormte und qualitätsgesicherte) Paletten (insbesondere die sog. „Euro-Flachpaletten und „Euro-Gitterboxpaletten) und andere Transporthilfsmittel im Rahmen reiner Tauschsysteme verwendet. Kennzeichnend für diese Tauschsysteme ist, dass der Versender/Verlader die von ihm beladenen Paletten dem Empfänger überlässt und von diesem andere Paletten gleicher Art und Güte zurückerhält.

### 2. Art der Leistungen

Nach herrschender Meinung liegt dem Palettentausch zivilrechtlich ein Sachdarlehensvertrag nach § 607 BGB zugrunde. Umsatzsteuerrechtlich stellt die Gewährung eines Sachdarlehens keine Lieferung und Rücklieferung, sondern eine sonstige Leistung dar, die in der Nutzungsüberlassung des Sachwertes vom Darlehensgeber an den Darlehensnehmer besteht (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juli 1966, V 16/64, BStBl III S. 615). Erhebt der Darlehensgeber für die Nutzungsüberlassung ein Entgelt, ist der Vorgang grundsätzlich steuerbar und regelmäßig auch steuerpflichtig. Gleiches gilt, wenn ein Entgelt für die Palettenabwicklung (sog. „Handling“), z. B. eine Palettentauschgebühr, in Rechnung gestellt wird. Sofern der Palettentausch zwischen Versender, Verlader und Empfänger im Rahmen von Palettentauschsystemen unentgeltlich erfolgt, ist die darin liegende Nutzungsüberlassung nicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 UStG steuerbar. Es liegt in diesen Fällen auch keine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Absatz 9a UStG vor, weil die Nutzungsüberlassung aus unternehmerischen Gründen erfolgt.

### 3. Vorsteuerabzug

Werden die Paletten dem Darlehensnehmer im Rahmen des Sachdarlehensverhältnisses entgeltlich im Leistungsaustausch nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 UStG zur Nutzung überlassen, steht dem leistenden Unternehmer unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung, Herstellung und Reparatur der Paletten zu.

Werden die Paletten im Rahmen des Sachdarlehensverhältnisses hingegen unentgeltlich überlassen, ist für den Vorsteuerabzug des leistenden Unternehmers dessen unternehmerische Gesamttätigkeit entscheidend (Abschnitt 15.15 Absatz 1 Satz 2 UStAE i. V. m. BMF-Schreiben vom 2. Januar 2012, BStBl I S. 60).

### 4. Leistungsstörung

Kommt der Darlehensnehmer seiner vertraglichen Verpflichtung zur Rückgabe von Paletten gleicher Art, Güte und Menge nicht nach (§ 607 BGB), weil z. B. Paletten durch Diebstahl, nicht mehr reparierbaren Defekt oder aus anderen Gründen aus dem Tauschsystem ausgeschieden sind, ist er nach den §§ 280 ff. BGB gegenüber dem Darlehensgeber zum Ersatz des hierdurch entstandenen Schadens verpflichtet. Zahlungen in Erfüllung dieser Verpflichtung sind kein Entgelt für eine steuerbare Leistung des geschädigten Darlehensgebers, sondern echter Schadensersatz. Das gilt auch für den Ausgleich von Palettenkonten, auf denen der jeweilige Saldo zwischen erhaltenen und zurückgewährten Paletten auf Basis von Aufzeichnungen ermittelt und in Geld ausgeglichen wird.

Hiervon abzugrenzen sind jedoch Sachverhalte, bei denen kein Fall einer Leistungsstörung vorliegt. So ist auch weiterhin von einem Leistungsaustauschverhältnis auszugehen, wenn der Darlehensgeber im Nachhinein auf eine Rückgabe gegen Ausgleichzahlung im gegenseitigen Einvernehmen verzichtet. Der Charakter eines Sachdarlehens bleibt grundsätzlich hiervon unberührt. Vielmehr schließt sich der Darlehensgewährung die entgeltliche Palettenlieferung an den (ursprünglichen) Darlehensnehmer an.

### 5. Reparatur-Tausch-Programm

Werden defekte Paletten gegen reparierte und damit einsatz- und tauschfähige Paletten eingetauscht, liegt ein umsatzsteuerrechtlicher Leistungsaustausch in Form eines Tausches nach § 3 Absatz 12 Satz 1 UStG vor. Dies gilt auch dann, wenn Leistung und Gegenleistung zu unterschiedlichen Zeitpunkten erbracht werden.

### Beispiel:

Unternehmer U übergibt dem Reparaturbetrieb am 15. Dezember 01 sechs defekte Paletten (Lieferung 1). U bekommt am 5. Januar 02 vom Reparaturbetrieb zwei reparierte Paletten zurück (Lieferung 2).

Es liegt ein Tauschgeschäft im Sinne des § 3 Absatz 12 Satz 1 UStG vor, bei dem der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz gilt (§ 10 Absatz 2 Satz 2 UStG). Der Wert des anderen Umsatzes wird durch den subjektiven Wert für die tatsächlich erhaltene und in Geld ausdrückbare Gegenleistung bestimmt (Abschnitt 10.5 Absatz 1 UStAE). Dieser Wert kann aus Vereinfachungsgründen für beide Lieferungen mit dem gemeinen Wert der reparierten Paletten geschätzt werden. Berechnen beide Unternehmer ihre Steuer nach vereinbarten Entgelten, entsteht die Steuer für beide Lieferungen grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Lieferung jeweils ausgeführt wird (§ 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a Satz 1 UStG). Im Rahmen des Tauschgeschäftes gilt jedoch Lieferung 1 als Anzahlung für Lieferung 2 im Sinne des § 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a Satz 4 UStG, so dass die Steuer für beide Lieferungen mit Ablauf des 31. Dezember 01 entsteht.

Die unter II. dargestellten Grundsätze sind auch in vergleichbaren Fällen bei der Verwendung anderer Transporthilfsmittel im Rahmen reiner Tauschsysteme anzuwenden.

### III. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010 (BStBl. I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 31. Oktober 2013 - IV D 3 - S 7168/12/10004 (2013/0980435), BStBl I S. XXXX, geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Abschnitt 1.3 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 9 wird wie folgt gefasst:

**„(9) Weitere Einzelfälle des echten Schadensersatzes sind:**

1. die Entschädigung der Zeugen (vgl. Absatz 15) und der ehrenamtlichen Richter nach dem JVEG;
2. Stornogebühren bei Reiseleistungen (vgl. Abschnitt 25.1 Abs. 14);
3. **Zahlungen zum Ersatz des entstandenen Schadens bei Leistungsstörungen in Transporthilfsmittel-Tauschsystemen (z.B. Euro-Flachpaletten und Euro-Gitterboxpaletten; vgl. BMF-Schreiben vom XX. XX. 2013, BStBl I S. XXXX).“**

b) Absatz 10 wird gestrichen.

2. In Abschnitt 3.5 Abs. 3 wird am Ende der Nummer 17 der Punkt durch ein Semikolon ersetzt und folgende Nummer 18 angefügt:

**„18. die entgeltliche Überlassung von Transporthilfsmitteln im Rahmen reiner Tauschsysteme (z.B. Euro-Flachpaletten und Euro-Gitterboxpaletten; vgl. BMF-Schreiben vom XX. XX. 2013, BStBl I S. XXXX).“**

3. In Abschnitt 3.10 wird nach Absatz 5 die folgende Zwischenüberschrift und folgender neuer Absatz 5a eingefügt:

**„Hin- und Rückgabe von Transporthilfsmitteln und Warenumschließungen gegen Pfandgeld**

**(5a) <sup>1</sup>Die Hingabe des Transporthilfsmittels gegen Pfandgeld ist als eigenständige Lieferung und die Rückgabe gegen Rückzahlung des Pfandgeldes als Rücklieferung zu beurteilen. <sup>2</sup>Warenumschließungen teilen im Gegensatz hierzu stets das Schicksal der Hauptleistung (vgl. Abschnitt 10.1 Abs. 8). <sup>3</sup>Zur Abgrenzung zwischen Transporthilfsmitteln und Warenumschließungen vgl. BMF-Schreiben vom XX. XX. 2013, BStBl I S. XXXX und zur Überlassung des Transporthilfsmittels im Rahmen reiner Tauschsysteme vgl. Abschnitt 3.5 Abs. 3 Nr. 18.“**

4. In Abschnitt 10.1 Abs. 8 wird folgender Satz 9 angefügt:

**„<sup>9</sup>Zur Behandlung von Transporthilfsmitteln vgl. Abschnitt 3.10 Abs. 5a und zur Abgrenzung zwischen Transporthilfsmitteln und Warenumschließungen vgl. BMF-Schreiben vom XX. XX. 2013, BStBl I S. XXXX.“**

#### **IV. Anwendungsregelung**

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn für Umsätze, die bis zum 1. Januar 2014 getätigt werden,

- in den unter Abschnitt I dargestellten Sachverhalten die Hingabe von Transporthilfsmitteln gegen Pfandgeld als Nebenleistung zur Warenlieferung behandelt wird. In diesen Fällen ist die Rückgewähr des zuvor vereinnahmten Pfandgeldes entsprechend als Minderung des Entgelts für die ursprüngliche Lieferung anzusehen;
- in den unter Abschnitt II dargestellten Tauschsystemen die abgerechneten Leistungsstörungen von dem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger einvernehmlich als entgeltliche steuerbare Palettenlieferungen behandelt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass der Umsatz vom Leistenden in zutreffender Höhe versteuert wird. § 14c Absatz 1 UStG findet in diesen Fällen keine Anwendung und der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG ist insoweit nicht ausgeschlossen. Der Leistungsort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag