

AUFSÄTZE

werden müssen.⁴² Folgerichtig ist im Entwurf eines IDW-Standards bzgl. der Unternehmensbewertung im Familien- und Erbrecht (IDW ES 13) die Berücksichtigung der latenten Steuern auch vorgesehen.⁴³

Mit diesem Lösungsansatz wird zwar die Überschneidung der Tatbestände der Einkommen- und Erbschaftsteuer nicht vermieden, allerdings lässt sich auf diese Weise bei der Ermittlung der Leistungsfähigkeit die latente Einkommensteuerbelastung relativ einfach ermitteln. Gerade bei Wertpapieren mit einem pauschalen Abgeltungssteuersatz lässt sich dieser Lösungsansatz ohne weitere Probleme umsetzen. Aber auch bei den anderen Einkunftsarten sind keine Gründe erkennbar, wieso im Rahmen der Erbschaftsteueranlagung die latenten Einkommensteuerschulden unberücksichtigt bleiben sollen, während bei der Ermittlung des Zugewinns oder des Pflichtteils diese latenten Steuern zu berücksichtigen sind. Der pauschale Verweis

darauf, dass das Steuerrecht „Massenfallrecht“⁴⁴ ist, überzeugt nicht.

6. Fazit

Das BVerfG hat in der Entscheidung v. 7.4.2015 die Gelegenheit verpasst, die in der Entscheidung v. 7.11.2006 offengelassene Frage der Konsequenzen, die aus einer Bewertung der durch Erbfall oder Schenkung übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert für die Ausgestaltung des gemeinen Werts zu ziehen sind, näher zu präzisieren und dem Gesetzgeber hierfür Leitlinien mitzugeben.

Da in anderen Doppelbelastungsfällen – etwa bei Ausschüttungen aus Trusts oder ausländischen Stiftungen, die sowohl als Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG als auch nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 ErbStG besteuert werden – sich die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Doppelbelastung in einem ganz anderen Ausmaß als in der vom BVerfG zu entscheidende Verfassungsbeschwerde stellt⁴⁵, dürfte es nur eine Frage der Zeit sein, bis das BVerfG erneut die Gelegenheit bekommt, zum Verhältnis von Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer Stellung zu nehmen.

42 BGH v. 9.2.2011 – XII ZR 40/09, BGHZ 188, 282, DStR 2011, 585; v. 2.2.2011 – XII ZR 185/08, BGHZ 188, 249 (265) = DStR 2011, 1683 mAnm Weitze.

43 Tz. 38 des Entwurf eines IDW-Standards bzgl. der Unternehmensbewertung im Familien- und Erbrecht (IDW ES 13), WPG Supplement 3/2015, 18 (22 f.).

44 BVerfG v. 7.4.2015 – 1 BvR 1432/10, ZEV 2015, 426 = BeckRS 2015, 46526, unter II.2.b)aa).

45 BFH v. 21.7.2014 – II B 40/14, ZEV 2014, 504.

40 Mio. €-Vorsteuer-Lücke im Pfandsystem?

Gary Rüsich*

Das Magazin Capital berichtete zuletzt über eine Lücke im deutschen Pfandsystem, die zu einem jährlichen Steuerausfall in der Umsatzsteuer iHv mindestens 40 Mio. € führen solle.¹ Die auf den ersten Blick eher trockene Thematik entpuppt sich bei näherer Betrachtung als äußerst spannender und keinesfalls trivialer Themenkomplex. Dies liegt zum einen an der alltäglichen Komponente des sog Dosenpfands und zum anderen an den Falschdarstellungen von Brambusch, die mittlerweile bereits in großem Umfang medial verbreitet wurden² und zwischenzeitlich auch den Bundestag beschäftigt haben.³ Der vorliegende Beitrag soll die Falschdarstellungen korrigieren und das eigentliche Problem darstellen.

* M.Sc. Gary Rüsich ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht an der Universität zu Köln. Der Verf. dankt Verena Böttcher (Geschäftsführerin der Deutschen Pfandsystem GmbH, Berlin) für ein sehr informatives Gespräch.

1 Capital, Heft 7/2015, 72 f.

2 Vgl. (nicht abschließend) zB Focus-Online v. 17.6.2015: „Pfand-Sammler-Clans bringen Steuerzahler jährlich um Millionen – mit einem Trick“; Stern.de v. 17.6.2015: „Dieser Flaschenpfand-Trick kostet den Steuerzahler Millionen“ (Abruf beide am 18.9.2015).

3 Vgl. die schriftlichen Fragen des Bundestags mit den in der Woche v. 6.7.2015 eingegangenen Antworten der Bundesregierung, BT-Drs. 18/5536, 81 ff.

1. Problemstellung

Der Redakteur Jens Brambusch schreibt, dass Kunden im Einzelhandel auf Einweggetränkeverpackungen⁴ ein Pfand⁵ iHv 25 Cent (inkl. Umsatzsteuer) bezahlen, bei einer Rückgabe im Großhandel eine Erstattung iHv 30 Cent (inkl. Umsatzsteuer) erhalten und dadurch einen Gewinn von 5 Cent pro zurückgegebener Verpackung erzielen würden.⁶ Weiterhin, dass der Großhandel in Höhe der 5 Cent nicht belastet werde, da er diesen Betrag als Vorsteuer von seiner abzufüh-

4 Bei Getränkeverpackungen handelt es sich um sog Warenumschließungen. Diese liegen vor, wenn aufgrund der Eigenart einer Ware eine bestimmte Umschließung erforderlich ist, um diese für den Endverbraucher verkaufs- und absatzfähig zu machen, siehe dazu BMF v. 20.10.2014 – IV D 2 – S 7200/07/10022 :002, BS:Bl. I 2014, 1386 = DStR 2014, 2181 Abschn. I.1. Im Unterschied zu Mehrweggetränkeverpackungen dienen Einweggetränkeverpackungen zur einmaligen Nutzung mit anschließender Entsorgung (zB Einwegflaschen, Getränke Dosen, Behältnisse aus Pappe und Papier).

5 Nachfolgend auch als Pfandgeld oder Pfandbetrag bezeichnet.

6 Charakteristisch für den Einzelhandel ist der Verkauf an nicht-unternehmerisch tätige Endverbraucher (Privatabnehmer). Im Großhandel (zB stellvertretend hierfür die Märkte der METRO Cash & Carry Deutschland GmbH) erfolgt ein Verkauf hingegen nur an unternehmerisch tätige Abnehmer, die hierüber einen Nachweis (Gewerbeanmeldung, Handels- oder Vereinsregisterauszug oder Ähnliches) erbringen müssen.

AUFsätze

renden Umsatzsteuer abziehen könne⁷, weshalb über den Vorsteuerausgleich dem Fiskus der Millionenschaden entstehen würde. Dies resultiere nach Meinung von *Brambusch* daraus, dass die Pfandhöhe von 25 Cent im Einzelhandel gesetzlich auf Bruttobasis und im Großhandel auf Nettobasis erhoben werden müsse.⁸

2. Unterschiedliche Pfandsysteme in Deutschland

Die in ihrer Höhe unterschiedliche Pfanderhebung im Einzel- und Großhandel ist nicht auf den Bereich des Einwegpfands beschränkt⁹, weshalb im Folgenden die Grundzüge des deutschen Pfandsystems für Getränkeverpackungen dargestellt werden. Hierbei variieren die jeweiligen Rechtsgrundlagen der Pfanderhebung, die Rücknahmepflichten und die Pfandhöhen in Abhängigkeit davon, ob es sich um sog Einweg- oder Mehrweggetränkeverpackungen handelt.

2.1 Einwegpfand

2.1.1 Rechtsgrundlage

Seit dem 1.1.2003¹⁰ gilt in Deutschland eine Pfandpflicht für bestimmte¹¹ Einweggetränkeverpackungen.¹² Die Rechtsgrundlage hierfür findet sich in § 9 der Verpackungsverordnung (VerpackV). Hiernach ist ein Pfand von jedem Vertreiber und auf allen Handelsstufen bis hin zur Abgabe an den Endverbraucher zu erheben (§ 9 Abs. 1 S. 3 VerpackV). Die Pfandhöhe beträgt dabei „mindestens 0,25 € einschließlich Umsatzsteuer“ (§ 9 Abs. 1 S. 2 VerpackV).

2.1.2 Rücknahmepflicht

Für den Verkauf von Einweggetränkeverpackungen besteht zudem eine gesetzlich geregelte Rücknahmeverpflichtung (§ 9 Abs. 1 S. 7 bis 9 VerpackV). Hiernach können Einweggetränkeverpackungen überall dort zurückgegeben werden, wo auch pfandpflichtige Einweggetränkeverpackungen verkauft werden.¹³ Lediglich für Geschäfte mit einer Ver-

kaufsfläche von unter 200 m² besteht eine Vereinfachungsregel. Diese können die Rücknahme von Einwegverpackungen auf jene Marken beschränken, die sie auch in ihrem Angebot haben (§ 9 Abs. 1 S. 7 iVm § 6 Abs. 8 S. 4 VerpackV). Der jeweilige zur Rücknahme verpflichtete Händler ist gleichzeitig auch zur Pfanderstattung verpflichtet (§ 9 Abs. 1 S. 5 VerpackV).

2.2 Mehrwegpfand

2.2.1 Rechtsgrundlage

Für Mehrweggetränkeverpackungen sieht die VerpackV keine gesetzliche Pfandpflicht vor. Dennoch kommt es in der Praxis regelmäßig zu einer Pfanderhebung, da die Rückführung der Mehrweggetränkeverpackung im Interesse des Abfüllers liegt und durch das Pfand ein marktwirtschaftlicher Anreiz zu dieser Rückgabe gesetzt werden soll. Bei Mehrweggetränkeverpackungen kommt die Pfandvereinbarung demnach zivilrechtlich und nicht von Gesetzes wegen zustande. Die Modalitäten der Erhebung und Erstattung folgen damit der Vereinbarung zwischen Käufer und Verkäufer und obwohl auch die Pfandhöhe im Mehrwegbereich letztlich im Ermessen der jeweiligen Abfüller oder Vertreiber liegen, werden für eine praxistaugliche Abwicklung im Einzelhandel in der Regel einheitlich 8 bzw. 15 Cent pro Flasche verlangt.¹⁴

2.2.2 Rücknahmepflicht

Auch eine (allgemeine) gesetzliche Rücknahmepflicht existiert für Mehrweggetränkeverpackungen nicht. Zwischen Käufer und Verkäufer wird eine Rücknahmepflicht gegen Pfandleistung einzelvertraglich beim Kauf vereinbart. Eine Pflicht zur Rücknahme besteht also nur gegen den Verkäufer, bei dem die Getränkeverpackung erworben wurde, da dieser auch das Pfand einbehalten hat. Es kommt daher bei den Händlern grundsätzlich nur zu einer Rücknahme von Flaschen und Kästen, die sie auch im Sortiment haben. In der Praxis werden aber auch Flaschen anderer Marken zurückgenommen. Das gilt besonders für sog Poolflaschen.¹⁵

3. Umsatzsteuerliche Qualifikation

3.1 Grundsätzliches

Bei der umsatzsteuerlichen Qualifikation ist vorweg festzuhalten, dass es sich bei Getränkeverpackungen um sog Warenumschließungen handelt. Diese liegen vor, wenn aufgrund der Eigenart einer Ware eine bestimmte Umschließung erforderlich ist, um diese für den Endverbraucher verkaufs- und absatzfähig zu machen.¹⁶ Es handelt sich also

7 „Dem Großhandel entsteht dadurch kein Schaden, denn die Mehrwertsteuer wird mit dem Fiskus verrechnet.“, *Brambusch Capital*, Heft 7/2015, 72.

8 „Im Großhandel jedoch wird die Mehrwertsteuer auch auf das Pfand [iHv 25 Cent] berechnet, es [das Pfand] beträgt hier 30 Cent. So regelt es das Gesetz“, *Brambusch* (Fn. 7), S. 72.

9 Dies erkennt auch *Brambusch* (Fn. 7), S. 73.

10 Die 1991 geschaffene und 1998 novellierte Verpackungsverordnung sah eine Pfandpflicht vor, wenn der Mehrweganteil unter die Grenze von 72 % fällt. Dies war erstmals 1997 und auch in den Folgejahren der Fall. Nach den geltenden Regelungen trat sechs Monate nach erneuter Veröffentlichung der Daten über die Mehrweganteile die Pfandpflicht zum 1.1.2003 ein, vgl. dazu die Pressemitteilung des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit (BMUB) 068/02 v. 20.3.2002, www.bmub.bund.de/N1445/ (Abruf am 18.9.2015).

11 Zum objektiven Gegenstand des Einwegpfands vgl. § 9 Abs. 2 VerpackV.

12 Das Einwegpfand wird umgangssprachlich auch als Dosenpfand bezeichnet.

13 Es wird nur noch nach dem Material (Kunststoff, Glas oder Metall) unterschieden. Dh, dass der Händler, der beispielsweise nur pfandpflichtige Kunststoff- und Glas-Einweggetränkeverpackungen verkauft, auch nur zur Rücknahme von Kunststoff- und Glasverpackungen verpflichtet ist, ohne Rücksicht darauf, wo diese gekauft wurden. Verkauft der Händler keine Getränke in Dosen, ist er auch nicht zur Rücknahme von Dosen verpflichtet, vgl. dazu § 9 Abs. 1 S. 8 VerpackV.

14 Zur Abweichung im Großhandel siehe Abschn. 3.2.1.

15 Das sind einheitliche Flaschen, die von mehreren Unternehmen verwendet werden, vgl. <http://www.mehrweg.org/faq/> (Abruf am 18.9.2015).

16 Hierbei handelt es sich überwiegend um innere und äußere Behältnisse, Aufmachungen, Umhüllungen und Unterlagen, welche für die Lieferbarkeit von Waren an den Endverbraucher notwendig (zB Flaschen) oder üblich (zB Getränkeboxen) sind oder unabhängig von ihrer Verwendung als Verpackung keinen dauernden selbständigen Gebrauchswert haben. Ob der Gebrauchswert geringfügig ist oder nicht, ist ohne Bedeutung, siehe dazu BMF v. 20.10.2014 – IV D 2 – S 7200/07/10022 :002, BStBl. I 2014, 1386 = DStR 2014, 2181 Abschn. I.1.

nicht um die Hingabe sog Transportbehältnisse¹⁷, für die die Finanzverwaltung uU abweichende Rechtsauffassungen vertritt.¹⁸ Ansonsten ergibt sich für die umsatzsteuerliche Qualifikation grundsätzlich kein Unterschied, ob es sich um Einweg- oder Mehrweggetränkeverpackungen handelt, weshalb sie in den vorliegenden Abschnitten zumeist einheitlich erfolgt. Lediglich die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage variiert durch die verschiedenen Pfandbeträge (8, 15 oder 25 Cent).

Darüber hinaus erfolgt eine Konzentration auf den Pfandbetrag, die umsatzsteuerliche Qualifikation des eigentlichen Produktes soll ausgeblendet werden.

3.2 Pfandverkauf

Der Verkauf einer Getränkeverpackung stellt für gewöhnlich eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerbare Lieferung dar, für die keine Steuerbefreiung ersichtlich ist. Bemessungsgrundlage der Lieferung ist nach § 10 Abs. 1 S. 1 UStG das Entgelt, also nach § 10 Abs. 1 S. 2 UStG „alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.“ Der aufgeschlagene Pfandbetrag ist demnach (netto) Teil des Entgelts, weil der Abnehmer auch das Pfandgeld aufwenden muss, um die Leistung zu erhalten. Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung, wonach das Pfandgeld für Warenumschließungen Teil des Entgelts sei, wenn es dem Abnehmer bei jeder Belieferung berechnet werde (Abschn. 10.1 Abs. 8 S. 1 UStAE).¹⁹ Das Pfandgeld ist damit nicht als durchlaufender Posten zu qualifizieren, der andernfalls nicht der Umsatzsteuer unterliegen würde.²⁰ Die Steuer beträgt gemäß § 12 Abs. 1 UStG 19 % der Bemessungsgrundlage, der ermäßigte Steuersatz iHv 7 % ist nicht einschlägig.

3.2.1 Leistungsaustausch Abfüller-Großhändler-Einzelhändler

Auch wenn sich die umsatzsteuerliche Qualifikation der Bemessungsgrundlage im Einweg- oder Mehrwegbereich nicht unterscheidet, ist jedoch fraglich, welche konkrete Be-

messungsgrundlage für das Pfand herangezogen wird. Im Leistungsaustausch *Abfüller-Großhändler-Einzelhändler* erfolgt die Pfanderhebung regelmäßig iHv 8, 15 oder 25 Cent, allerdings zzgl. Umsatzsteuer. Daraus ergibt sich eine abzuführende Umsatzsteuer des Verkäufers bzw. abzuziehende Vorsteuer der unternehmerisch tätigen Abnehmer iHv ~ 2, ~ 3 oder ~ 5 Cent.

3.2.2 Leistungsaustausch: Einzelhändler-Endverbraucher

Im Leistungsaustausch *Einzelhändler-Endverbraucher* erfolgt die Pfanderhebung ebenfalls regelmäßig iHv 8, 15 oder 25 Cent, jedoch inkl. Umsatzsteuer. Daraus ist zunächst die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage zu errechnen, sie liegt bei ~ 7, ~ 13 oder ~ 21 Cent. In Höhe der Differenz resultiert die abzuführende Umsatzsteuer des Verkäufers iHv ~ 1, ~ 2 oder 4 Cent. Ein Vorsteuerabzug für den Endverbraucher besteht mangels Unternehmereigenschaft standardmäßig nicht.

3.3 Pfandauszahlung

3.3.1 Im Einzelhandel

Die Rücknahme der Getränkeverpackung bzw. die damit einhergehende Pfanderstattung führt beim Rücknehmer zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage. Nicht erforderlich ist die tatsächliche Existenz eines „ursprünglichen“ Umsatzes, der sodann zu korrigieren wäre (kein intrasubjektiver Korrespondenzgedanke). Eine Minderung der Gegenleistung verlangt gerade nicht, dass diese wieder an denjenigen herausgegeben wird, der sie gezahlt hatte, sodass Rückzahlungsempfänger auch eine dritte Person sein kann.²¹ Unabhängig eines vorherigen Umsatzes hat der rücknehmende Händler seine abzuführende Umsatzsteuer zu korrigieren (§ 17 Abs. 1 S. 1 UStG).²² Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung, wonach die Rücknahme des Leerguts lediglich eine Entgeltminderung darstellt (Abschn. 10.1 Abs. 1 S. 2 UStAE).²³

Bei der Rücknahme im Einzelhandel erfolgt daher die Erstattung von 8, 15 oder 25 Cent, jeweils inkl. Umsatzsteuer und spiegelbildlich zu den Pfandeinnahmen. Dies führt zu einer Korrektur der abführenden Umsatzsteuer des Einzelhändlers iHv ~ 1, ~ 2 oder ~ 4 Cent.

3.3.2 Beim Abfüller oder im Großhandel

Für die Rückgabe der Getränkeverpackung durch den Endverbraucher im Großhandel oder durch den Einzelhändler im Großhandel bzw. beim Abfüller kann auf die og Aus-

17 Solche dienen lediglich der Vereinfachung des Warentransports und der Lagerung. Diesen Transporthilfsmitteln ist gemeinsam, dass sie für logistische Aktivitäten innerhalb des Unternehmens, 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, siehe dazu ebenfalls BMF v. 20.10.2014 - IV D 2 - S 7200/07/10022 :002, BStBl. I 2014, 1386 = DStR 2014, 2181 Abschn. I.1. mit verschiedenen Beispielen für Transportbehältnisse.

18 Vgl. dazu ausführlich BMF v. 20.10.2014 - IV D 2 - S 7200/07/10022 :002, BStBl. I 2014, 1386 = DStR 2014, 2181.

19 Das Einwegpfand ist sogar gesetzlich von jedem Vertreiber und auf allen Handelsstufen bis hin zur Abgabe an den Endverbraucher zu erheben (§ 9 Abs. 1 S. 3 VerpackV). Beim Mehrwegpfand wird das Pfand annahmegemäß von jedem Vertreiber und auf allen Handelsstufen erhoben.

20 Durchlaufende Posten sind nach § 10 Abs. 1 S. 6 UStG nicht Bestandteil des Entgelts. Wäre das Pfand als durchlaufender Posten zu qualifizieren, würde es nicht mit Umsatzsteuer belastet und das og Modell würde nicht funktionieren. Da es sich hierbei allerdings nicht um Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgibt, handelt, ist auch das Pfand Teil des Entgelts bzw. der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage.

21 Stadie, UStG, 3. Aufl. 2015, § 17 Rn. 25.

22 Die Vorschrift hat nur deklaratorischen Charakter, da sie lediglich die Grundaussage des § 10 Abs. 1 S. 2 und 3 UStG konkretisiert, wonach sich die Bemessungsgrundlage danach bestimmt, was letztendlich für die Leistung aufgewendet wird, s. dazu Stadie (Fn. 21), § 17 Rn. 1.

23 Der Unternehmer kann auf Antrag die bei der Warenlieferung jeweils in Rechnung gestellten und bei Rückgabe des Leerguts dem Abnehmer zurückgewährten Pfandbeträge zunächst bei der laufenden Umsatzsteuer unberücksichtigt lassen. (Spätestens) zum Ende jeden Kalenderjahres ist das Pfandsaldo zu ermitteln und ein sich danach ergebender Überschuss an berechneten Pfandbeträgen zusammen mit den Umsätzen des betreffenden letzten Voranmeldezeitraums der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Bei diesem Pfandbetragssaldo handelt es sich um einen Nettobetrag. Vgl. hierzu Abschn. 10.1 Abs. 8 S. 5 ff. UStAE.

AUFsätze

fürungen verwiesen werden. Sie stellt ebenfalls eine Entgeltminderung dar. Die Pfandauszahlung erfolgt gleichermaßen und korrespondierend zu den Pfandeinnahmen (~ 10, ~ 18 bzw. ~ 30 Cent) und die entsprechende Vorsteuerkorrektur von ~ 2, ~ 3 oder ~ 5 Cent.

4. Lücke im Pfandsystem?

4.1 Unterschiedliche Pfanderhebung

Zunächst ist zutreffend festzustellen, dass gegenwärtig im Einzel- und Großhandel ein in seiner Höhe unterschiedlicher Pfandbetrag berechnet wird. Ursächlich hierfür ist, dass die verschiedenen und allgemein bekannten Pfandbeträge iHv 8/15/25 Cent von den jeweiligen Händlern abweichend als umsatzsteuerlicher Netto- bzw. Bruttobetrag erhoben werden. Dies ist möglich, weil im Einwegbereich die VerpackV lediglich eine Pfandhöhe von „mindestens“ 25 Cent (inkl. Umsatzsteuer) vorschreibt. Dies wird durch den Einzelhandel punktgenau erfüllt und im Großhandel kann durch die Formulierung „mindestens“ ohne weiteres auch ein höheres Pfand berechnet werden.

Im Mehrwegbereich ist die voneinander abweichende Pfanderhebung völlig unproblematisch, da die Pfandhöhe hier – wie bereits erwähnt – ohnehin stets im Ermessen des jeweiligen Händlers liegt. Eine unterschiedliche Pfanderhebung im Einzel- und Großhandel wird damit, wie von *Brambusch* behauptet²⁴, gerade nicht von Gesetzes wegen angeordnet.

4.2 Kauf im Einzelhandel, Rückgabe im Großhandel

Richtigerweise eröffnet auf den ersten Blick nur der Kauf im Einzelhandel und die Rückgabe im Großhandel die entsprechende Gewinnmöglichkeit. Darin ist keine Lücke im Pfandsystem zu sehen, wenn man der Meinung ist, dass der private Endverbraucher regelmäßig nicht über eine Zugangsberechtigung zum Großhandel verfügt und ein Gewerbetreibender die Einnahmen hätte versteuern müssen.

Allerdings ist die „Eintrittskarte“ in den Großhandel bekanntlich schnell zu beschaffen. Hierfür reicht zB eine bestehende gewerbliche Tätigkeit bzw. es kann eine bereits existierende Karte dafür genutzt werden. Dies verstößt auch nicht gegen gesetzliche Regelungen, wenn überhaupt gegen privatrechtliche. Soweit ersichtlich, enthalten aber auch die AGB der Großhändler kein Verbot von Privateinkäufen, die Nutzung der Karte für diese Zwecke ist damit nicht ausgeschlossen. Dies ist nicht mit der wettbewerbsrechtlichen Frage zu verwechseln, die vor etlichen Jahren die deutschen Gerichte beschäftigte.²⁵ Hierbei war zwar die Höhe der Privateinkäufe bei der Großmarktkette *Metro* von Bedeutung, allerdings nur hinsichtlich der Frage, inwieweit dies schädlich für die Großhandelsprivilegien (wie zB die Öffnung

nach Ladenschluss) sein könnte. Es wird daher vom Großhandel selbst und auch von der Rechtsprechung fest davon ausgegangen (und nicht beanstandet), dass ein Teil der Umsätze im Großhandel auf Privateinkäufe zurückzuführen ist.²⁶ So ist die Nutzung der Großhandelskarte für diesen Zweck in keinem Fall zu beanstanden.

4.3 Mindereinnahmen des Fiskus

Brambusch spricht in seinem Artikel von mindestens 40 Mio. € Steuermindereinnahmen, die alleine im Einwegbereich durch die og Gewinnmöglichkeit entstehen sollen.²⁷ Dabei stellt sich die Frage, wie die Zahl der Höhe nach zustande kommt und ob tatsächlich dem Grunde nach eine Belastung des Steuerzahlers eintritt.

4.3.1 Der Höhe nach

Unstrittig scheint und wie oben bereits dargelegt, dass durch die Rückgabe einer im Einzelhandel erworbenen Getränkeverpackung im Großhandel ein Gewinn erzielt werden kann, da dort regelmäßig ein höherer Pfandbetrag berechnet und daher auch erstattet wird. Je nach zugrundeliegendem Pfandbetrag beträgt der Gewinn hierbei maximal 5 Cent pro Flasche.²⁸

Ein Steuerausfall iHv 40 Mio. € muss dabei allerdings bezweifelt werden. Zum einen, weil diesem Betrag, unter Annahme eines Maximalgewinns von 5 Cent pro retournierter Einweggetränkeverpackung, 800 Mio. Flaschen im Jahr bzw. knapp 2,2 Mio. Flaschen pro Tag entsprechen würden.²⁹ Zum anderen werden mögliche Mindereinnahmen (zumindest teilweise) dadurch kompensiert, dass der Gewinn des Verbrauchers wohl regelmäßig die Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit iSd § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG erfüllen würde und der Gewinn daher zu versteuern ist. Dadurch würde regelmäßig auch eine Umsatzsteuerpflicht eintreten.

Lediglich unter der Annahme, dass die Gewinne nicht deklariert werden oder ertragsteuerlich nicht den Grundfreibetrag übersteigen und umsatzsteuerlich von der Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) Gebrauch gemacht wird, würde der Gewinn tatsächlich bei 5 Cent liegen. In den anderen – erheblich wahrscheinlicheren Fällen – liegt er, in Abhängigkeit des persönlichen Steuersatzes, darunter.

Auf welcher Grundlage die Berechnungen von *Brambusch* stattgefunden haben, wurde im Übrigen nicht von ihm erläutert. Realistisch erscheinen sie jedoch nicht.

4.3.2 Dem Grunde nach?

Unabhängig von der Höhe möglicher Steuermindereinnahmen stellt sich zudem die Frage, ob überhaupt eine Belas-

24 Capital, Heft 7/2015, 72.

25 Und die letztlich mit der Entscheidung des BVerfG v. 4.6.1998 – 1 BvR 2652/95, NJW 1998, 2811 endete.

26 Das OLG Stuttgart v. 23.8.1993 – 2 U 100/93, nv, hat als Vorinstanz zur BVerfG-Entscheidung (Fn. 25) in der wettbewerbsrechtlichen Fragestellung eine Grenze von 8 % nicht beanstandet, die *Metro* selbst ist von Privateinkäufen iHv 10 % ausgegangen.

27 Capital, Heft 7/2015, 72.

28 Im Einwegbereich muss im Einzelhandel 25 Cent für das Pfand bezahlt werden. Im Großhandel erfolgt eine Erstattung von 30 Cent. Bei den Pfandbeträgen von 8 und 15 Cent erfolgt im Großhandel eine Erstattung von 10 und 18 Cent, weshalb die Gewinnmöglichkeiten hier auf 2 und 3 Cent beschränkt sind. Der Gewinn wäre für gewöhnlich unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG einkommen-, gewerbe- und umsatzsteuerpflichtig, was im Folgenden aber ausgeblendet wird.

29 Unter der Annahmen von 365 verkaufsoffenen Tagen pro Jahr.

AUFsätze

tung des Fiskus eintritt. Wäre dem so, dürfte der Pfandverkauf und die Pfanderstattung bei keinem der beteiligten Händler zu *endgültigen* Mehr- oder Mindereinnahmen führen, sodass ausschließlich eine Belastung des Fiskus eintritt. Dies ist im geltenden System aber bereits denklogisch ausgeschlossen. Dies liegt vor allem daran, dass im gesamten deutschen Pfandsystem kein zentrales Clearing der Pfandmehr- und -mindereinnahmen erfolgt, wodurch sich der Ausgleich stets bilateral zwischen den jeweils beteiligten Personen vollzieht.

Umsatzsteuerlich gestaltet sich durch das System von Versteuerung der Ausgangsleistung bei gleichzeitigem Vorsteuerabzug aus der Eingangsleistung sowohl das Inverkehrbringen als auch die Rücknahme des Pfandgutes vom Großüber den Einzelhändler an den Endverbraucher umsatzsteuerneutral.³⁰ Allerdings sind ertragsteuerlich sehr wohl Differenzen festzustellen. Die 5 Cent Gewinn gehen dabei aber nicht zu Lasten des Fiskus, sondern zu Lasten des jeweiligen Einzelhändlers, wie in Abschnitt 4.4 dargestellt wird. Keine ertragsteuerlichen Differenzen entstehen nur in zwei Szenarien:

(1) *Unterschiedliche Pfandbeträge, aber keine allgemeine Rücknahmepflicht*

Wären Getränkeverpackungen, abweichend zu den gegenwärtigen Regelungen, zwingend dort abzugeben, wo sie erworben wurden, könnte jeder Händler unterschiedliche Pfandbeträge erheben, ohne dass es insgesamt zu Differenzen kommen würde, da bei der Rückgabe einheitlich jeweils diejenige Pfandhöhe erstattet wird, die ursprünglich auch bezahlt wurde. Dann wäre eine Gewinnmöglichkeit des Verbrauchers allerdings ebenfalls ausgeschlossen.

(2) *Einheitliche Pfandbeträge sowie allgemeine Rücknahmepflicht*

Besteht jedoch wie gegenwärtig eine allgemeine Rücknahmepflicht, können Differenzen nur verhindert werden, wenn alle Beteiligten – abweichend zur gegenwärtigen Praxis – einheitliche Pfandbeträge erheben würden.

Bis hierhin lässt sich daher festhalten, dass eine Belastung des Steuerzahlers nicht eintritt und selbst wenn, die angegebene Höhe von 40 Mio. € dabei höchst unrealistisch erscheint.

4.4 Mindereinnahmen des Einzelhandels

Auch wenn sich die Ausführungen von *Brambusch* zu einem großen Teil als grob falsch herausstellen, muss der Gewinn des Endverbrauchers letztlich bei einem der Teilnehmer zu Mindereinnahmen führen. Dies ist wie oben und von *Brambusch* dargestellt allerdings nicht der Steuerzahler, sondern der jeweilige Einzelhändler, bei dem die Getränkeverpackung erworben, aber nicht zurückgegeben wurde.³¹ Durch den Vorsteuerausgleich beschränkt sich der Verlust des Einzelhandels allerdings auf 4 Cent pro retournierter Verpackung (siehe Abbildung 1). Allerdings sind auch hier zwei Szenarien zu unterscheiden. Denn statt des Endver-

brauchers kann auch ein anderer Einzelhändler den Gewinn erzielen:

(1) *Kauf im Einzelhandel und Rückgabe im Großhandel*

Wie aus der Abbildung 1 ersichtlich ist, erzielt in dieser Variante der Endverbraucher den Gewinn. Dieser ist allerdings regelmäßig durch die Erfüllung der Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG von ihm noch zu versteuern. Kann nicht von der sog. Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) Gebrauch gemacht werden, ist hiervon standardmäßig auch noch Umsatzsteuer abzuführen, die aber mit der Vorsteuer verrechnet werden kann.

(2) *Kauf im Einzelhandel und Rückgabe ebenfalls im Einzelhandel*

Kommt es durch den Endverbraucher lediglich zu einer Rücknahme bei einem anderen Einzelhändler, entstehen, wie in Abbildung 2 ersichtlich, bei Einzelhändler I Pfandmindereinnahmen, weil bei ihm keine Rückgabe stattfindet und er nur 25 Cent an Pfand berechnet, aber für 30 Cent eingekauft hat. Einzelhändler II verzeichnet in diesem Fall allerdings den Gewinn, der vorher durch den Endverbraucher realisiert wurde und auch hier noch in Höhe der persönlichen Steuerbelastung zu mindern ist.

Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass sich der Gewinn durch die Umsatzsteuerbelastung auf (max.)³² 4 Cent pro retournierter Verpackung beschränkt, abzgl. der Ertragsteuern. Dementsprechend erzielen alle Märkte, in denen mehr Getränkeverpackungen verkauft als zurückgenommen werden, Verluste (zB Tankstellen, Spätkaufläden).³³ Umgekehrt werden dort Gewinne erzielt, wo mehr Pfand erstattet wird als korrespondierend Getränkeverpackungen verkauft werden.

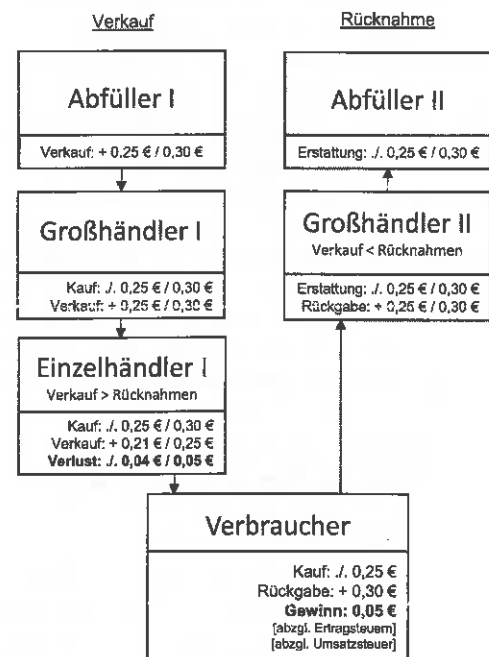


Abb.1:³⁴ Gewinn beim Verbraucher, der ggf. um Ertragsteuern und die Umsatzsteuer zu kürzen ist

30 Dies wurde seitens der Bundesregierung zu diesem Thema bereits klargestellt, siehe die Antwort des Parlamentarischen Staatssekretärs *Pronold*, BT-Drs. 18/5536, 82.

31 So auch *Pronold*, BT-Drs. 18/5536, 82.

32 In Abhängigkeit des jeweiligen Pfandbetrags (25/15/8 Cent).

33 So auch *Pronold*, BT-Drs. 18/5536, 82.

34 Bei der Angabe von zwei Zahlen handelt es sich um die umsatzsteuerlichen Netto- und Bruttobeträge.

AUFSÄTZE

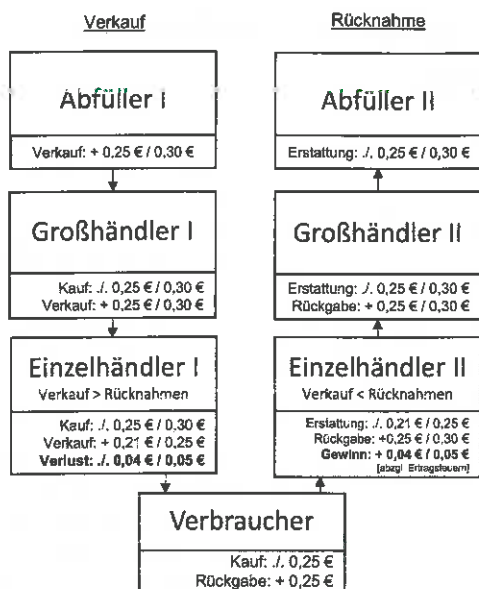


Abb. 2:³⁵ Gewinn beim Einzelhändler, der grundsätzlich um Ertragsteuern zu kürzen ist

4.5 Randhinweis: Mindereinnahmen des Fiskus

Zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass es trotz aller Kritik an den Ausführungen von *Brambusch* tatsächlich zu Mindereinnahmen des Fiskus kommen kann, und zwar entsprechend Abbildung 1, wenn es zu einem Kauf im Einzelhandel und zu einer Rückgabe im Großhandel kommt.³⁵

Hierbei kann es an der Umsatzsteuerbelastung des Verbrauchers fehlen, wenn zB von der Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) Gebrauch gemacht wird oder die Einnahmen nicht deklariert werden. In Abbildung 2, bei der Rückgabe im anderen Einzelhandel, führt der Einzelhändler II einen Betrag iHv 1 Cent als Umsatzsteuer ab, weshalb es hier – den Gesamtkreislauf betrachtet – zu keiner Belastung des Fiskus kommt.

5. Überlegungen de lege ferenda

Auch wenn es sich im Einzelhandel und beim Fiskus wohl jeweils um marginale Verluste handeln dürfte, wäre eine Schließung dieser Lücken in einer Gesamtbetrachtung durchaus wünschenswert, um die Verschiebung dieser Beträge zukünftig zu vermeiden.

5.1 Gesetzliche Änderung

Mittels einer Änderung von § 9 Abs. 1 S. 2 VerpackV könnte gesetzlich zumindest im Einwegbereich festgeschrie-

³⁵ Bei der Angabe von zwei Zahlen handelt es sich um die umsatzsteuerlichen Netto- und Bruttobeträge.

³⁶ AA *Pronold*, BT-Drs. 18/5536, 82, der das System als umsatzsteuerneutral bezeichnet.

ben werden, dass von allen Beteiligten ein einheitlicher Pfandbetrag iHv 25 Cent oder 30 Cent zu erheben ist. Je nach Betrag wären dadurch fortan die Einzelhändler oder Großhändler zu einer höheren bzw. niedrigeren Pfanderhebung verpflichtet. Hierbei ergäben sich allerdings verschiedene Problem: Zum einen, wie mit derzeit zum niedrigeren bzw. höheren Preis abgegebenen Pfandbeträgen umzugehen ist. Zum anderen ließe sich damit nur eine Änderung der Situation im Einwegbereich erreichen. Das Problem im Mehrwegbereich bliebe bestehen, auch wenn es sich dort um weit aus niedrigere Beträge handelt, die Auswirkungen hier also noch geringer sind.

5.2 Zivilrechtliche Änderung

Gleichermaßen könnte sich der Einzelhandel eigenständig entschließen, ein höheres Pfand zu erheben. Hier ergäbe sich allerdings analog zur gesetzlichen Änderung das Problem, wie mit „Altbeständen“ umzugehen ist. Es würde zwangsläufig (zumindest für die Übergangszeit und bis zur vollständigen Rückgabe aller Verpackungen) zu Mindereinnahmen kommen. Darüber hinaus müsste auch für den Mehrwegbereich ein einheitliches Pfand erhoben werden.

6. Fazit

Viele Fakten von *Brambusch* wurden schlicht falsch recherchiert, die sodann eine schnelle mediale Verbreitung gefunden haben. Richtig ist, dass die abweichende Rückgabe zu einer Gewinnmöglichkeit führt. Bei einer Rückgabe im Großhandel erzielt den Gewinn der Verbraucher, bei einer Rückgabe im (anderen) Einzelhandel der jeweilige (andere) Einzelhandel. Die Auswirkungen sind in ihrer Höhe allerdings marginal, denn von den 5 bzw. 4 Cent sind in den meisten Fällen noch die Ertragsteuern abzuziehen. Allerdings sind Fälle denkbar, in denen der Verbraucher mangels ausreichender Gewinnhöhe oder Umsatzsteuerbefreiungen keine Steuerbelastung trifft.

Zwar tritt damit keine (in der von *Brambusch* beschriebenen Form) Belastung des Steuerzahlers ein, sondern vielmehr des Einzelhandels. Aber bei der Rückgabe im Großhandel sind trotzdem – wenn auch in viel geringerem Umfang – Belastungen des Fiskus festzustellen. Das System ist jedoch derart komplex und es existieren wohl keine genauen Aufzeichnungen, sodass sich der tatsächliche Schaden bzw. Missbrauch nicht eindeutig beziffern lässt.

In jedem Fall besteht eine (kleine) Lücke, die in einer betriebs- und volkswirtschaftlichen Gesamtschau durchaus wünschenswert zu schließen wäre. Dabei wären jedoch nicht unbeachtliche Folgeprobleme zu berücksichtigen. Ob der Aufwand hier den Nutzen rechtfertigt, ist allerdings fragwürdig.