

RECHTSWISSENSCHAFTLICHES KURZGUTACHTEN

GEMEINSCHAFTSRECHTLICHE ANFORDERUNGEN AN EINE UMSATZSTEUERBEFREIUNG FÜR POSTDIENSTLEISTUNGEN (§ 4 Nr. 11b UStG)

IM AUFTRAG DES
BUNDESVERBANDS INTERNATIONALER EXPRESS- UND KURIERDIENSTE E. V. (BIEK)

VON

UNIV.-PROF. DR. IUR. CHRISTIAN KOENIG LL.M. (LSE)
DIREKTOR AM ZENTRUM FÜR EUROPÄISCHE INTEGRATIONSFORSCHUNG UND MITGLIED DER RECHTS- UND
STAATSWISSENSCHAFTLICHEN FAKULTÄT DER RHEINISCHEN FRIEDRICH-WILHELMS-UNIVERSITÄT BONN

UNTER MITARBEIT VON MARTIN BUSCH
WISSENSCHAFTLICHER REFERENT AM ZENTRUM FÜR EUROPÄISCHE INTEGRATIONSFORSCHUNG

11. November 2009

A. Sachbericht

Sämtliche Postdienstleistungen der Deutsche Post AG (DPAG), die zum Universaldienst nach der Post-Universaldienstverordnung¹ (PUDLV) gehören, sind nach dem derzeit geltenden Recht gemäß § 4 Nr. 11b UStG von der Umsatzsteuer befreit. Hierzu gehören gemäß § 1 Abs. 1 PUDLV:

1. die Beförderung von Briefsendungen bis 2000 Gramm,
2. die Beförderung von adressierten Paketen bis 20 Kilogramm (ausgenommen Geschäftskundenpakete)² und
3. die Beförderung von Zeitungen und Zeitschriften.

§ 4 Nr. 11b UStG wurde durch das Postneuordnungsgesetz³ in das nationale Umsatzsteuergesetz eingeführt und diente der Umsetzung des Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. a) der damals gültigen 6. Umsatzsteuerrichtlinie⁴. Mittlerweile wurde letztere durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie⁵ ersetzt, die hinsichtlich der für den vorliegenden Sachverhalt maßgeblichen Vorschrift des Art. 132 Abs. 1 identisch mit der Vorgängerrichtlinie ist: „Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer: a) von öffentlichen Posteinrichtungen erbrachte Dienstleistungen und dazugehörige Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme von Personenbeförderungs- und Telekommunikationsdienstleistungen“. Der deutsche Gesetzgeber hat aufgrund dessen solche Umsätze gemäß § 4 Nr. 11b UStG von der Steuer befreit, „die unmittelbar dem Postwesen [...] der Deutsche Post AG“ zuzuordnen sind.

Nachdem der EuGH in seinem Urteil vom 23.4.2009 in der Rechtssache C-357/07 entschieden hat, dass der Begriff „öffentliche Posteinrichtungen“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. a) der 6. Umsatzsteuerrichtlinie „für öffentliche oder private Betreiber gilt, die sich verpflichten, in einem Mitgliedstaat den gesamten Universalpostdienst“ zu erbringen (Ziffer 1 des Urteilstextes), besteht an der Novellierungsbedürftigkeit des § 4 Nr. 11b UStG kein Zweifel, da schon ausweislich des Gesetzeswortlautes Wettbewerber der DPAG benachteiligt werden. In ihrem kürzlich verabschiedeten Koalitionsvertrag beschloss die neue Regierungskoalition diesbezüglich: „Die Umsatzbesteuerung von Postdienstleistungen ist mit Blick auf die jüngste EuGH-Rechtsprechung umgehend so anzupassen, dass keine steuerliche Ungleichbehandlung

¹ Post-Universaldienstleistungsverordnung (PUDLV) vom 15. Dezember 1999, BGBl. I 1999, 2418.

² FG Köln, Urt. v. 16.12.2004 – Az. 2 K 714/03.

³ Gesetz zur Neuordnung des Postwesens und der Telekommunikation (PTNeuOG) vom 14.9.1994, BGBl. I 1994, 2325.

⁴ Richtlinie 77/388/EWG, ABLEG 1977 L 145/1.

⁵ Richtlinie 2006/112/EG, ABLEG 2006 L 347/1.

mehr besteht. Nach dem Urteil des EuGH bleibt die Grundversorgung der Bürger mit Postdienstleistungen umsatzsteuerfrei.“⁶

⁶ Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP – 17. Legislaturperiode, Textziffer 294-297.

B. Zusammenfassung (Executive Summary)

I.

1. Die vom EuGH betonten Gebote der engen Auslegung und der steuerlichen Neutralität setzen eine klare und praktisch wirksame Abgrenzbarkeit der umsatzsteuerbefreiten Universalpostdienste auf den relevanten (flächendeckenden) Universaldienstmärkten von sonstigen Leistungen voraus. Eine bloß wortlautgetreue Übernahme der Formulierungen aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache C-357/07 oder gar des tradiert unklaren Wortlauts von Art. 132 Abs. 1 lit. a) Mehrwertsteuersystemrichtlinie reicht hierfür nicht aus.
2. Für die Umsatzsteuerbefreiung hat der Gerichtshof konstitutive Anforderungen an die Preisgestaltung gestellt. Zum einen sind die Universalgrunddienstleistungen „*zu ermäßigten Kosten*“ anzubieten. Etwa historisch bedingte hohe (versunkene) Postnetzkosten („sunk costs“) sind nur auf einem regulatorisch „ermäßigten“ Niveau zu berücksichtigen. Zum anderen muss das „flächendeckende Angebot [...] einer bestimmten Qualität *zu tragbaren Preisen für alle Nutzer*“ in Bezug auf die jeweils messbare durchschnittliche Kaufkraft mit besonderem Blick auf untere Einkommensgruppen entgeltreguliert werden. Zur Erfüllung dieser beiden – nur im Wege der hoheitlichen Entgeltregulierung ex ante erfüllbaren – Grundanforderungen haben sich die genehmigungsfähigen Entgelte an den „Kosten der effizienten Leistungsbereitstellung“ zu orientieren.
3. Der Gerichtshof hat ein Ausschlusskriterium eingeführt, nach dem bereits die bloße „Möglichkeit, Verträge mit den Kunden individuell auszuhandeln, von vornherein nicht dem Begriff des Universaldienstangebots entspricht“. Freiwillig abgegebene „Selbstverpflichtungen“ können demnach keine Umsatzsteuerbefreiung bewirken. Eine Umsatzsteuerbefreiung ist damit auf solche Universalgrunddienstleistungen zu beschränken, für die sowohl eine hoheitlich auferlegte Universaldienstverpflichtung als auch ein behördlich genehmigtes Entgelt besteht. Darüber hinaus schließen die primärrechtlichen Vorgaben zur Rechtsangleichung der indirekten Steuern (Art. 93 EG) „Selbstverpflichtungen“ als Umsatzsteuerbefreiungsgrund aus. Andernfalls läge es in der Hand der Steuerpflichtigen, sich nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts durch

regulatorisch nicht im Sinne der Rechtsangleichung eingerahmtes einseitiges Verhalten selbst von der Umsatzsteuerpflicht zu befreien und hierdurch erhebliche Binnenmarktstörungen aufgrund verzerrter Wettbewerbsbedingungen auf den relevanten Postmärkten auszulösen.

4. Das Postuniversaldienstregime ist im Lichte der Corbeau-Rechtsprechung eine besondere normative Ausdifferenzierung des heutigen (EG-beihilfenrechtlichen) Ausgleichsregimes nach der Altmark Trans-Rechtsprechung und dem „Monti-Paket“. Das Postuniversaldienstregime kann daher in seinen Ausgleichsanforderungen an eine Umsatzsteuerbefreiung nicht fundamental hinter das letztgenannte allgemeine beihilfenrechtliche Ausgleichsregime für Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse fallen, indem es ohne einen hoheitlichen Betrauungs- bzw. Regulierungsakt mit klar definierten Kompensationsparametern wettbewerbsverzerrende Ausgleichsmaßnahmen zulässt. Den Ausgleichszahlungen nach den Altmark-Voraussetzungen sowie dem „Monti-Paket“ vergleichbar, kann auch bei Umsatzsteuerbefreiungen ohne einen in den Parametern konditionierten Regulierungsakt nicht gewährleistet werden, dass die Ausgleichseffekte vollständig bei dem Postuniversaldienstkunden ankommen und nicht von dem befreiten Unternehmen wettbewerbswidrig ausgenutzt werden.

II.

1. Das EG-Beihilfenrecht ist grundsätzlich auch auf die Befreiung von indirekten Steuern anwendbar, obwohl dieser Bereich der Harmonisierung nach Art. 93 EG unterliegt. Da auch im harmonisierten Bereich die mitgliedstaatliche Umsetzung gemeinschaftsrechtlich vorgegebener Umsatzsteuerbefreiungstatbestände – insbesondere wenn deren Anwendung kein hoheitlicher Regulierungsakt mit Kompensationsparametern zugrundeliegt – in eine wettbewerbsverzerrende Selektivbegünstigung umschlagen kann, ist ein pauschaler Ausschluss der gemeinschaftsrechtlich determinierten indirekten Besteuerung von der Anwendung der EG-Beihilfenkontrolle nicht angezeigt. Vielmehr müssen die steuerrechtlichen Befreiungstatbestände auch im Rahmen der indirekten Besteuerung den Maßstäben entsprechen, die der EuGH in Fällen der direkten Unternehmensbesteuerung anhand der Bezugnahme auf die „Natur und den inneren Aufbau“ des jeweiligen Steuersystems entwickelt hat, um als allgemeine Maßnahmen nicht dem EG-Beihilfentatbestand des Art. 87 Abs. 1 EG zu unterliegen.

2. Knüpft eine umsatzsteuerliche Befreiung *ratione personae* an die Person des Leistenden an, so wird diese im Gegensatz zu den nicht befreiten Wettbewerbern in die Lage versetzt, entweder den Endkundenpreis wettbewerbsverzerrend um die Befreiungsmarge zu senken oder die Marge selbst einzubehalten. Beide Verhaltensmuster widersprechen dem Grundsatz der Steuerneutralität von umsatzsteuerlichen Befreiungstatbeständen und brechen damit aus der „Natur und dem inneren Aufbau“ des Umsatzsteuersystems aus. Diese Verhaltensmöglichkeiten beruhen auf einer selektiven Begünstigung des umsatzsteuerbefreiten Unternehmens. Selbst wenn das umsatzsteuerbefreite Unternehmen die Endkunden an dem Preisgestaltungsvorteil teilhaben lässt, wie die DPAG in Bezug auf § 4 Nr. 11b UStG, werden nicht nur die Steuerträger, potentiell alle Verbraucher in allgemeiner Weise, sondern – beihilfenrechtlich relevant – gerade der Steuerschuldner, nämlich das befreite Unternehmen, begünstigt. Dieses wird als Steuersubjekt und Steuerschuldner zum Adressaten einer *selektiven* Begünstigung, während die Steuerträger, nämlich potentiell alle Verbraucher, lediglich *allgemein* begünstigt werden. Umsatzsteuerlich neutral muss die Befreiung deshalb an die Art der Leistung *ratione materiae* und ihre Gemeinwohleffekte anknüpfen, wie sie sich *ausschließlich und vollständig* bei dem Verbraucher, dem Postuniversaldienstkunden, verwirklichen.

3. Alle Befreiungstatbestände des Art. 132 Abs. 1 lit. a)-q) Mehrwertsteuersystemrichtlinie knüpfen umsatzsteuerlich neutral an die Art der Leistung *ratione materiae* und ihre Gemeinwohleffekte an. Zwar hat Art. 132 Abs. 1 lit. a) den Wortlaut des Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. a) der 6. Umsatzsteuerrichtlinie („öffentliche Posteinrichtungen“) aus der Zeit vor der Postliberalisierung übernommen. Jedoch offenbart die systematische Auslegung im Gesamtkontext aller Befreiungstatbestände des Art. 132 Abs. 1 lit. a)-q), dass lit. a) – wie der EuGH betont – gleichermaßen „für öffentliche oder private Betreiber gilt“ und damit steuerlich streng neutral die durch ihre Gemeinwohleffekte qualifizierte Art der Leistung *ratione materiae* avisiert und klar von nicht für eine Befreiung qualifizierten Leistungen abgrenzbar sein muss. Anderenfalls würde eine Umsatzsteuerbefreiung aus der „Natur und dem inneren Aufbau“ des Umsatzsteuersystems ausbrechen und damit dem EG-Beihilfentatbestand des Art. 87 Abs. 1 EG unterliegen.

C. Rechtsgutachten

I. Die gemeinschaftssekundärrechtlichen Anforderungen an umsatzsteuerbefreite Universalpostdienste

1. Die Gebote der engen Auslegung und der steuerlichen Neutralität nach dem Urteil des EuGH vom 23.4.2009 in der Rechtssache C-357/07

Bei der Wirkung des Vorabentscheidungsurteils ist zwischen der Rechtskraftwirkung *inter partes*, welche die Bindung des vorlegenden Gerichts (High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, Administrative Court) sowie der Verfahrensbeteiligten (TNT Post UK Ltd und Royal Mail Group Ltd) an das ergangene Vorabentscheidungsurteil bezeichnet, und der gemeinschaftsweiten Bindungswirkung *erga omnes* für alle mitgliedstaatlichen Organe zu unterscheiden.⁷ Während die Rechtskraftwirkung („res judicata“) durch den Streitgegenstand des Ausgangsverfahrens (*inter partes*) begrenzt bleibt, bezieht sich die Bindungswirkung *erga omnes* von Vorabentscheidungen auf die gemeinschaftsrechtliche Pflicht aller mitgliedstaatlichen Gerichte und Behörden zur einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts.⁸ Der EuGH hat die im Folgenden untersuchten Urteilsgründe zu umsatzsteuerbefreiten Universalpostdiensten so allgemeingültig gefasst und nicht etwa auf die Spezifika des vorgelegten Verfahrensgegenstandes vor dem High Court bezogen, dass an deren gemeinschaftsweiter *erga omnes*-Wirkung nach Art. 10 Abs. 1 EG i.V.m. Art. 234 Abs. 1 EG keine Zweifel bestehen.⁹ Dies gilt zuvörderst für das vom Gerichtshof in Rn. 31 des Urteils betonte *Gebot der engen Auslegung* gemeinschaftsrechtlicher Steuerbefreiungsnormen:

Danach „sind die Begriffe, mit denen eine Steuerbefreiung wie die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. A der Sechsten Richtlinie vorgesehene umschrieben wird, eng auszulegen, da diese Steuerbefreiung eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz darstellt, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht“.

Die vom EuGH betonten Gebote der engen Auslegung und der steuerlichen Neutralität einer gemeinschaftsrechtlichen, aufgrund der Rechtsangleichung (Art. 93 EG) erlassenen und damit mitgliedstaatlich umzusetzenden Steuerbefreiungsnorm können nur gewahrt werden, wenn

⁷ Pechstein, EU-/EG-Prozessrecht, 3. Aufl. 2007, Rn. 856.

⁸ Pechstein, EU-/EG-Prozessrecht, 3. Aufl. 2007, Rn. 862.

⁹ So auch Eilers, DStR 2009, 1132, 1134.

letztere in einer Weise ausgelegt wird, die eine gemeinschaftsweit praktisch einheitliche Anwendung gewährleistet. Die steuerliche Neutralität im Sinne der Gleichbehandlung aller Wettbewerber auf den relevanten (flächendeckenden) Universaldienstmärkten¹⁰ setzt vorliegend eine klare und praktisch wirksame Abgrenzbarkeit der umsatzsteuerbefreiten Universalpostdienste von sonstigen Leistungen voraus.

2. Die einzelnen Anforderungen an eine praktisch wirksame Abgrenzung umsatzsteuerbefreiter Universalpostdienste von sonstigen Leistungen im Rahmen der Novellierung von § 4 Nr. 11b UStG

Um eine praktisch wirksame Abgrenzung umsatzsteuerbefreiter Universalpostdienste von sonstigen Leistungen im Sinne der steuerlichen Neutralität einer Harmonisierung indirekter Steuerregelungen zu gewährleisten, muss die Novellierung von § 4 Nr. 11b UStG

- (i) die Umsatzsteuerbefreiung auf Universalgrunddienstleistungen „zu ermäßigten Kosten“ (Rn. 33 des Urteils) sowie das „flächendeckende Angebot [...] einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer“ (Rn. 34 des Urteils) beschränken,
- (ii) sich auf den Mechanismus der hoheitlichen Verpflichtung von Anbietern solcher Universalgrunddienstleistungen beziehen (Rn. 40 des Urteils) und
- (iii) wenn (i) und (ii) beachtet werden, sich zwingend auf die Umsatzsteuerbefreiung der maßgeblichen kleineren Schnittmenge von entgeltregulierten Grunddienstleistungen, „die den Grundbedürfnissen der Bevölkerung entsprechen“ (Rn. 33 des Urteils), beschränken und diese innerhalb der größeren Menge aller möglichen Universalpostdienste klar identifizieren sowie kodifizieren.

a) Die Universalgrunddienstleistungen „zu ermäßigten Kosten“ und „zu tragbaren Preisen für alle Nutzer“

Der Gerichtshof hat die Umsatzsteuerbefreiung auf Universalgrunddienstleistungen „zu ermäßigten Kosten“ (Rn. 33 des Urteils) sowie das „flächendeckende Angebot [...] einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer“ (Rn. 34 des Urteils) beschränkt. Diese beiden für die Umsatzsteuerbefreiung konstitutiven Anforderungen an die Preisgestaltung sind

¹⁰ Kraeusel, UR 2008, 647, 649.

auf zwei zu unterscheidende Entgeltaspekte bezogen, die sich nur im Wege der hoheitlichen Entgeltregulierung verwirklichen lassen.

Zum einen sind die Universalgrunddienstleistungen „zu ermäßigten Kosten“ anzubieten. Danach dürfen die Entgelte objektiv weder unter Ausnutzung einer maximal erzielbaren Eigenkapitalrendite auf die Kapitalkosten noch unter Ausnutzung von Monopol- oder Oligopolrenten kalkuliert werden. Zudem dürfen im Falle hoher versunkener Postnetzkosten („sunk costs“) diese nur auf einem „ermäßigten“ Niveau berücksichtigt werden. Zum anderen muss das „flächendeckende Angebot [...] einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer“ in Bezug auf die jeweils messbare durchschnittliche Kaufkraft mit besonderem Blick auf untere Einkommensgruppen entgeltreguliert werden.

Diese Beschränkungen der grundrechtlich gewährleisteten Vertrags- und Preisgestaltungsfreiheit (Art. 12 GG) durch hoheitliche Verpflichtung zur Beförderung zu festen Konditionen¹¹ besteht gegenwärtig nur für Briefsendungen (Briefe und Postkarten). § 19 PostG schreibt vor, dass die von einem marktbeherrschenden Unternehmen verlangten Entgelte für Briefe, die mit einer Stückzahl von bis zu 50 Stück eingeliefert werden, vorab (ex ante) von der Bundesnetzagentur zu genehmigen sind. Dieser Entgeltgenehmigungsvorbehalt wird durch das Verbot von der Genehmigung abweichender Entgelte nach § 23 Abs. 1 PostG flankiert.¹²

Die Bundesnetzagentur hat bisher nur die von der DPAG erhobenen Entgelte für Briefsendungen genehmigt, die mit einer Stückzahl von bis zu 50 Stück eingeliefert werden und die zu den genehmigten Entgelten flächendeckend für jedermann befördert sowie zugestellt werden müssen.¹³ Aufgrund des Entgeltgenehmigungsvorbehalts nach § 19 PostG stellt die Bundesnetzagentur sicher, dass diese Universalgrunddienstleistungen sowohl „zu ermäßigten Kosten“ als auch „flächendeckend in einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer“ im oben erläuterten Sinne der beiden Grundanforderungen, die der Gerichtshof an die Umsatzsteuerbefreiung gestellt hat, erbracht werden.¹⁴ Zur Erfüllung dieser beiden – nur im Wege der hoheitlichen Entgeltregulierung ex ante erfüllbaren – Grundanforderungen schreibt § 20 PostG vor, dass sich die genehmigungsfähigen Entgelte an den „Kosten der effizienten Leistungsbereitstellung“ und nicht am realisierbaren Gewinninteresse des Unternehmens orientie-

¹¹ Sedemund, in: Beck'scher PostG Kommentar, 2. Aufl. 2004, § 19 Rn. 2.

¹² Lübbig, in: Beck'scher PostG Kommentar, 2. Aufl. 2004, § 23 Rn. 1.

¹³ Pressemitteilung der BNetzA vom 13.10.2008, abrufbar unter: <http://www.bundesnetzagentur.de/media/archive/14682.pdf>.

¹⁴ In diesem Sinne Strunz, ELR 2009, 228 ff.

ren müssen, also nicht unter Ausnutzung von Monopol- oder Oligopolrenten kalkuliert werden dürfen.¹⁵ Grundlage für die Preisbildung können nur die Kosten sein, die in einem engen Zusammenhang mit der Leistungsbereitstellung stehen.¹⁶ In Anlehnung an die parallele Vorschrift des § 24 Abs. 1 S. 1 TKG 1996 werden als „effiziente“ Kosten die Kosten für Aufwendungen angesehen, die für die Leistungsbereitstellung unverzichtbar bzw. nicht vermeidbar sind.¹⁷ Größenvorteile („economies of scale“) sowie positive Netzeffekte müssen nach dem gesetzlichen Maßstab der „Kosten der effizienten Leistungsbereitstellung“ sowohl in der Entgeltgestaltung „zu ermäßigten Kosten“ als auch „zu tragbaren Preisen“ an alle Nutzer weitergegeben werden.

b) *Der Bezug auf den Mechanismus der hoheitlichen Verpflichtung zu Universalgrunddienstleistungen und deren Entgeltregulierung*

In Bezug auf die Befreiungsvoraussetzung der Verpflichtung zu Universalgrunddienstleistungen antwortet der Gerichtshof in Rn. 49 des Urteils auf die zweite und dritte Vorlagefrage,

„dass die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. A der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung für Dienstleistungen gilt, die die öffentlichen Posteinrichtungen als solche ausführen, nämlich in ihrer Eigenschaft als Betreiber, der sich verpflichtet, in einem Mitgliedstaat den gesamten Universalpostdienst oder einen Teil davon zu gewährleisten. Sie gilt nicht für Dienstleistungen und die dazugehörigen Lieferungen von Gegenständen, deren Bedingungen individuell ausgehandelt worden sind“.

Die Formulierung im erstzitierten Satz („der sich verpflichtet“) ist insoweit missverständlich, als hierdurch vordergründig der Eindruck erweckt werden könnte, dass eine „Selbstverpflichtung“ genüge.¹⁸ Diese These wird zum einen durch eine Betrachtung der authentischen englischen Verfahrenssprachfassung des Urteils entkräftet, in der von einem Betreiber die Rede ist, „*who undertakes to provide all or part of the universal postal service in a Member State*“. Diese Wendung „*undertakes to provide*“ ist auf die Erfüllung von bestehenden Universaldienstverpflichtungen bezogen. Folglich ist eine staatliche Verpflichtung zur Erbringung von Universaldienstleistungen notwendig.¹⁹ Zum anderen wird die genannte These durch den Gerichtshof selbst im zweiten Satz, wonach individuell ausgehandelte Konditionen für den Dienst gerade eine Umsatzsteuerbefreiung ausschließen, widerlegt.

¹⁵ Vgl. § 3 PEntgV; *Sedemund*, in: Beck'scher PostG Kommentar, 2. Aufl. 2004, § 20 Rn. 32 ff.

¹⁶ BT-Drs. 13/7774, S. 24.

¹⁷ *Sedemund*, in: Beck'scher PostG Kommentar, 2. Aufl. 2004, § 20 Rn. 33.

¹⁸ Missverständlich diesbezüglich *Eilers*, DStR 2009, 1132, 1135; *Livonius*, IStR 2009, 323, 325.

¹⁹ So auch *Gramlich*, N&R 2009, 247, 248.

Denn selbst wenn eine „Selbstverpflichtung“ freiwillig abgegeben würde, wäre jedenfalls das dafür verlangte Entgelt frei verhandelbar im Sinne des vom Gerichtshof angeführten Ausschlusskriteriums. Der Gerichtshof betont aber in Rn. 48 des Urteils, dass schon die bloße „Möglichkeit, Verträge mit den Kunden individuell auszuhandeln, von vornherein nicht dem Begriff des Universaldienstangebots entspricht“. Soweit Briefe in größeren Mengen als 50 Stück eingeliefert werden, besteht gerade diese Möglichkeit, die Konditionen mit den Kunden individuell auszuhandeln, welche eine Umsatzsteuerbefreiung a priori ausschließt, da keine hoheitlich auferlegte Verpflichtung besteht, die Briefsendungen zu genehmigten Entgelten zu befördern. Auch für Päckchen und Pakete gibt es weder eine hoheitlich auferlegte Verpflichtung noch eine Entgeltgenehmigungspflicht, so dass auch für diese Leistungen eine Umsatzsteuerbefreiung a priori ausgeschlossen ist. Eine Umsatzsteuerbefreiung ist damit auf solche Universalgrunddienstleistungen zu beschränken, für die sowohl eine hoheitlich auferlegte Universaldienstverpflichtung als auch ein behördlich genehmigtes Entgelt „zu ermäßigten Kosten“ und „zu tragbaren Preisen für alle Nutzer“ besteht.²⁰

Darüber hinaus schließen bereits die primärrechtlichen Vorgaben zur Rechtsangleichung der indirekten Steuern (Art. 93 EG) „Selbstverpflichtungen“ als Umsatzsteuerbefreiungsgrund aus. Andernfalls läge es in der Hand der Steuerpflichtigen, sich nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts durch regulatorisch nicht im Sinne der Rechtsangleichung eingerahmtes einseitiges Verhalten selbst von der Umsatzsteuerpflicht zu befreien und hierdurch erhebliche Binnenmarktstörungen aufgrund verzerrter Wettbewerbsbedingungen auf den relevanten Postmärkten auszulösen. Damit widersprechen umsatzsteuerrechtliche Befreiungen aufgrund von „Selbstverpflichtungen“ von Steuerpflichtigen, die nicht in das Verfahren der hoheitlichen Betrauung zur Auferlegung von Universaldienstleistungen eingerahmt sind, fundamental dem gemeinschaftsrechtlichen Harmonisierungsansatz.

In diesen Grundsatz fügt sich auch § 13 PostG nahtlos ein, der das hoheitliche Verfahren zur Auferlegung von Universaldienstleistungspflichten in Umsetzung von Artikel 3 bis 6 der Postuniversaldienst-Richtlinie 97/67/EG („die Mitgliedstaaten stellen sicher“, „jeder Mitgliedstaat trägt dafür Sorge“) wie folgt regelt:

§ 13 Auferlegung von Universaldienstleistungspflichten

(1) Steht fest oder ist zu besorgen, daß eine Universaldienstleistung nicht ausreichend oder angemessen erbracht wird, veröffentlicht die Regulierungsbehörde eine diesbezügliche Feststellung in ihrem Amtsblatt. Sie kün-

²⁰ Eine Umsatzsteuerbefreiung aller Postdienstleistungen, die aufgrund von AGB erbracht werden, ist aus den gleichen Gründen abzulehnen; a.A.: *Eilers*, DStR 2009, 1132, 1134; *Livonius*, IStR 2009, 323, 325.

digt an, nach den Absätzen 2 bis 4 sowie den §§ 14 bis 17 vorzugehen, sofern sich kein Unternehmen innerhalb eines Monats nach der Veröffentlichung bereit erklärt, die Universaldienstleistung ohne Ausgleich nach § 15 zu erbringen.

(2) Nach Ablauf der in Absatz 1 genannten Frist kann die Regulierungsbehörde eines der in § 12 bezeichneten Unternehmen dazu verpflichten, die Universaldienstleistung zu erbringen. Die Verpflichtung kann nur einem Lizenznehmer auferlegt werden, der auf dem räumlich relevanten oder einem räumlich angrenzenden Markt lizenzpflichtige Postdienstleistungen erbringt und auf diesem Markt marktbeherrschend ist.

§ 13 PostG stellt regulatorische Instrumentarien bereit, um den Gewährleistungsauftrag des Art. 87f GG sowie der Richtlinie 97/67/EG durch hoheitliche Auferlegung von Universaldienstverpflichtungen zu verwirklichen. Hierbei werden der Bundesnetzagentur nicht nur Handlungsbefugnisse eingeräumt, vielmehr wird sie zum Einschreiten verpflichtet, um die erforderliche Gewährleistung des Postuniversaldienstes sicherzustellen.²¹ Im Rahmen dieser Handlungsverpflichtung hat die Bundesnetzagentur zunächst eventuelle Versorgungsdefizite der Bevölkerung mit Universaldienstleistungen festzustellen.²² Sodann hat sie anzukündigen, dass sie nach den §§ 14 bis 17 PostG vorgehen wird, sofern sich kein Unternehmen dazu bereit erklärt, die Versorgungsdefizite im Bereich der Postuniversaldienstleistungen „ohne Ausgleich“ zu beseitigen. Die Verpflichtungsbefugnis der Bundesnetzagentur bezieht sich auf den Fall, dass ein marktbeherrschendes Unternehmen keine „Bereiterklärung“ nach § 13 Abs. 1 S. 2 PostG abgegeben hat.²³ Mit diesem Verpflichtungsmechanismus unterstreicht der deutsche Gesetzgeber im Rahmen der Richtlinienumsetzung, dass eine Selbstverpflichtung zur Erbringung von Universaldienstleistungen nur dann eine rechtliche Bedeutung zukommt, wenn sie im Rahmen einer im Amtsblatt veröffentlichten Aufforderung der Bundesnetzagentur – und damit hoheitlich eingerahmt – abgegeben wird. In allen anderen Fällen kann eine Selbstverpflichtung keine Kategorie von *ausgleichsfähigen* Universaldiensten begründen.

Der Grundsatz, dass „Selbstverpflichtungen“ keine Umsatzsteuerbefreiung als Ausgleich für freiwillig erbrachte Universaldienstleistungen begründen können, wird auch von der ständigen Altmark Trans-Rechtsprechung des Gerichtshofs²⁴ sowie der im Rahmen des sog. „Monti-Pakets“ erlassenen Freistellungsentscheidung 2005/842/EG der Kommission²⁵ bestätigt. Diese

²¹ v. Danwitz, in: Beck'scher PostG Kommentar, 2. Aufl. 2004, § 13 Rn. 17 f.

²² v. Danwitz, in: Beck'scher PostG Kommentar, 2. Aufl. 2004, § 13 Rn. 23.

²³ v. Danwitz, in: Beck'scher PostG Kommentar, 2. Aufl. 2004, § 13 Rn. 27 ff.

²⁴ St. Rspr. seit EuGH, Urt. v. 24.7.2003, Rs. C-280/00 – Altmark Trans, Slg. 2003, Seite I-7747.

²⁵ Entscheidung 2005/842/EG der Kommission vom 28. November 2005 (ABl. EG Nr. L 312/67) über die Anwendung von Artikel 86 Absatz 2 EG-Vertrag auf staatliche Beihilfen, die bestimmten mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betrauten Unternehmen als Ausgleich gewährt werden.

verlangen für Ausgleichsmaßnahmen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse einen hoheitlichen Betrauungsakt, der nach Art. 4 der Freistellungsentscheidung folgende Voraussetzungen erfüllen muss:

„Die Form des Rechts- oder Verwaltungsaktes kann von den Mitgliedstaaten frei gewählt werden. Aus ihm (ihnen) muss unter anderem Folgendes hervorgehen:

- a) Art und Dauer der Gemeinwohlverpflichtungen;
- b) das beauftragte Unternehmen und der geografische Geltungsbereich;
- c) Art und Dauer der dem Unternehmen gegebenenfalls gewährten ausschließlichen oder besonderen Rechte;
- d) die Parameter für die Berechnung, Überwachung und etwaige Änderung der Ausgleichszahlungen;
- e) die Vorkehrungen, die getroffen wurden, damit keine Überkompensierung entsteht bzw. etwaige überhöhte Ausgleichszahlungen zurückgezahlt werden.“

Das Postuniversaldienstregime nach der Richtlinie 97/67/EG ist im Lichte der Corbeau-Rechtsprechung²⁶ eine besondere normative Ausdifferenzierung (lex specialis) des heutigen EG-beihilfenrechtlichen Ausgleichsregimes nach der Altmark Trans-Rechtsprechung und dem „Monti-Paket“. Das Postuniversaldienstregime kann daher in seinen Ausgleichsanforderungen an eine Umsatzsteuerbefreiung nicht fundamental hinter das letztgenannte allgemeine beihilfenrechtliche Ausgleichsregime (lex generalis) für Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse fallen. Dieses verlangt einen hoheitlichen Betrauungsakt, der u.a. eine Vorabfestlegung der „Parameter für die Berechnung, Überwachung und etwaige Änderung der Ausgleichszahlungen“ vornimmt. Den Ausgleichszahlungen nach den Altmark-Voraussetzungen sowie dem „Monti-Paket“ vergleichbar, kann auch bei Umsatzsteuerbefreiungen ohne einen in den Parametern konditionierten Regulierungsakt nicht gewährleistet werden, dass die Ausgleichseffekte vollständig bei dem Postuniversaldienstkunden ankommen und nicht von dem befreiten Unternehmen wettbewerbswidrig ausgenutzt werden.

- c) *Klare Kodifikation der Umsatzsteuerbefreiung für die maßgeblichen entgeltregulierten Universalgrunddienstleistungen*

Nach den vorstehenden rechtsgutachterlichen Untersuchungen ist eine Umsatzsteuerbefreiung strikt auf vorab entgeltregulierte Universalgrunddienstleistungen zu beschränken, da nur für diese ein behördlich genehmigtes Entgelt für eine öffentliche Verpflichtung besteht. Der in der

²⁶ EuGH, Urt. v. 19.5.1993, Rs. C-320/91 – Corbeau, Slg. 1993, I-2533, Rn. 19 ff.

letzten Legislaturperiode von der damaligen Koalitionsregierung vorgelegte Entwurf²⁷ wird den vorstehend dargestellten Kriterien nicht gerecht. Um den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen zu entsprechen, müsste nicht nur die einschränkende Voraussetzung entfallen, dass die Gesamtheit der Universaldienstleistungen erbracht wird, was faktisch eine Verlängerung des Umsatzsteuerprivilegs der DPAG bedeutet hätte. Erforderlich ist vielmehr, dass die Befreiung von der Umsatzsteuerpflicht materiell und nicht nur formal anbieterneutral erfolgt und auf solche Leistungen des Universaldienstes beschränkt ist, die auf Grund einer Verpflichtung zu regulierten Entgelten erbracht werden. Um eine praktisch wirksame Abgrenzung umsatzsteuerbefreiter Universalpostdienste von sonstigen Leistungen im Sinne der steuerlichen Neutralität zu gewährleisten, wird aus rechtsgutachterlicher Sicht der von dem Bundesverband Internationaler Express- und Kurierdienste e.V. (BIEK) unterbreitete Vorschlag folgender Änderung des § 4 Nr. 11b UStG unterstützt: „jedermann zugängliche Grunddienstleistungen des Postuniversaldienstes, die von einem dazu verpflichteten Anbieter zu genehmigungspflichtigen Entgelten erbracht werden“.

II. Umsatzsteuerbefreiungen von Postuniversaldienstleistungen der DPAG als steuerliche Beihilfe im Sinne des Art. 87 Abs. 1 EG

Fraglich ist, ob die bisher praktizierte Umsatzsteuerbefreiung von Universaldienstleistungen, die durch die DPAG erbracht werden, aus dem umsatzsteuerrechtlichen System und dessen innerer Logik dergestalt ausbricht, dass es sich um eine selektive Begünstigung und damit um eine Beihilfe im Sinne des Art. 87 Abs. 1 EG handelt.

Für steuerliche Befreiungen gilt nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH, dass sie dann den Beihilfentatbestand des Art. 87 Abs. 1 EG erfüllen, wenn sie aus der „Natur und dem inneren Aufbau“ des steuerlichen Systems ausbrechen.²⁸ Die beihilfenrechtliche Bewertung von Steuermaßnahmen erschöpft sich also gerade nicht in der Überprüfung, ob faktische, ökonomisch messbare Begünstigungseffekte²⁹ vorliegen; vielmehr wird entscheidend darauf abgestellt, ob die Befreiungsmaßnahme mit der inneren Logik und der Regelungssystematik des jeweiligen Steuersystems übereinstimmt. Die Selektivität einer steuerlichen Maßnahme kann auf diese Weise ausgeschlossen werden.³⁰ Danach sind steuerliche Differenzierungen oder

²⁷ BT-Drs. 16/11340.

²⁸ Grundlegend hierzu: EuGH, Urt. v. 2.7.1974, Rs. 173/73 – Italien/Kommission, Slg. 1994, 709, Rn. 33.

²⁹ In Bezug auf die ökonomische Wirkung einer Maßnahme: EuGH, Urt. v. 2.7.1974, Rs. 173/73 – Italien/Kommission, Slg. 1994, 709, Rn. 26; EuGH, Urt. v. 24.2.1987, Rs. C-310/85 – Deufil, Slg. 1987, 901, Rn. 8.

³⁰ *Götz*, Steuervergünstigungen als Gegenstand der europäischen Beihilfenaufsicht, in: Kirchhof (Hrsg.), Staaten und Steuern, 2000, S. 587.

Ausnahmen beihilfenrechtlich unproblematisch, wenn sie sich aus den Grund- und Leitprinzipien des betreffenden Steuersystems ergeben.³¹

1. Anwendbarkeit des EG-Beihilfenrechts auf indirekte Steuern

Die Kommission stellte in ihrer Mitteilung von 1998³² Grundsätze über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen im Bereich der direkten Steuern auf und verpflichtete sich dazu, die Beihilfenregeln konsequent auf steuerliche Maßnahmen anzuwenden.³³ In einem Bericht über die Umsetzung dieser Mitteilung erklärte die Kommission 2004, dass sich die Mitteilung zwar lediglich auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung beziehe, sie dennoch auch bei der Prüfung von Maßnahmen im Bereich der indirekten Steuern herangezogen werden könne.³⁴ So verweist die Kommission hier auf mehrere Entscheidungen,³⁵ in denen sie bei Maßnahmen im Bereich der indirekten Besteuerung auf die Mitteilung zu direkten Steuern Bezug genommen hat.³⁶

Da auch im harmonisierten Bereich nach Art. 93 EG die mitgliedstaatliche Umsetzung gemeinschaftsrechtlich vorgegebener Umsatzsteuerbefreiungstatbestände – insbesondere wenn deren Anwendung kein hoheitlicher Regulierungsakt mit Kompensationsparametern zugrundeliegt – in eine wettbewerbsverzerrende Selektivbegünstigung umschlagen kann, ist ein pauschaler Ausschluss der gemeinschaftsrechtlich determinierten indirekten Besteuerung von der Anwendung der EG-Beihilfenkontrolle nicht angezeigt.

Steuerliche Befreiungstatbestände werden häufig mit der Verfolgung regulativer Zwecke, wie im Falle der Gewährleistung von Postuniversaldiensten, begründet. Allerdings sind regulative Zwecke im Rahmen der Beihilfentatbestandsprüfung nach Art. 87 Abs. 1 EG unbeachtlich.

³¹ *Helios*, EWS 2005, 208, 210; EuGH, Urt. v. 14.4.2005, verb. Rs. C-128/03 und 129/03 – AEM SpA und AEM Torino SpA, Slg. 2005, I-2861, Rn. 46; EuGH, Urt. v. 26.9.2002, Rs. C-351/98 – Spanien/Kommission, Slg. 2002, I-8031, Rn. 42; EuGH, Urt. v. 29.4.2004, Rs. C-159/01 – Niederlande/Kommission, Slg. 2004, I-4461, Rn. 42.

³² ABl. EG Nr. C 384 v. 10.12.1998.

³³ *Helios*, EWS 2005, 208, 209; Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. EG Nr. C 384 v. 10.12.1998, S. 9.

³⁴ Bericht über die Umsetzung der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung vom 9.2.2004, C(2004) 434, S. 21, abrufbar unter: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapportaidesfiscales_de.pdf.

³⁵ Beihilfenfälle N 179/2002 sowie N 804/2001.

³⁶ Bericht über die Umsetzung der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung vom 9.2.2004, C(2004) 434, S. 21, abrufbar unter: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapportaidesfiscales_de.pdf.

Maßgeblich ist, ob der Befreiungstatbestand aus der steuerrechtlichen Systematik ausbricht.³⁷ So ist die Einschätzung richtig, „dass die Kommission gegen die Verfolgung regulativer Zwecke durch Anreize im Steuerrecht [...] solange nichts einzuwenden hat, wie diese ohne Ausnahme *allen* Unternehmen im Mitgliedstaat offenstehen, d.h. es sich um eine *allgemeine* Regelung handelt, bzw. sich die Differenzierungen aus der Logik des Steuersystems ergeben“.³⁸

a) *Selektive Begünstigungseffekte indirekter Steuerbefreiungen*

Zwar weisen indirekte Steuern gewisse Besonderheiten auf, die sie von direkten Steuern unterscheiden, gleichwohl findet das EG-Beihilfenrecht auf beide Steuerarten Anwendung.³⁹ Nach gefestigter Rechtsprechung⁴⁰ umfasst der Beihilfenbegriff jede beliebige Form von selektiv gewährten Begünstigungen, denen keine marktangemessene Gegenleistung gegenübersteht. Der Umstand, dass bei indirekten Steuern die Steuerschuldnerschaft und die Steuerträgerschaft auseinanderfallen,⁴¹ ist beihilfenrechtlich unerheblich, da es aus Sicht des Beihilfenrechts allein auf die faktische Wirkung der staatlichen Maßnahme ankommt.⁴² Bei einer Befreiung von einer indirekten Steuer wird das Merkmal der staatlichen Mittelgewährung durch den Verzicht auf Steuereinnahmen begründet.⁴³ Zwar soll durch eine Umsatzsteuerbefreiung der Verbraucher entlastet werden. Allerdings können auch bestimmte Unternehmen oder Wirtschaftszweige von einer Umsatzsteuerbefreiung profitieren. Ein selektiver Vorteil von umsatzsteuerbefreiten Unternehmen kann insbesondere in der durch den staatlichen Steuerverzicht eingeräumten wettbewerbsverzerrenden Möglichkeit liegen, den Endkundenpreis für die Leistungen ohne Mehrwertsteuer niedriger anzusetzen als den Bruttoendkundenpreis der nicht umsatzsteuerbefreiten Leistungen der Wettbewerber, so dass der Verbraucher als Steuerträger die umsatzsteuerbefreite Leistung gegenüber der nicht befreiten Wettbewerbsleistung bevorzugt.⁴⁴ Selbst wenn das umsatzsteuerbefreite Unternehmen die Endkunden an diesem Preisgestaltungsvorteil, wie in Bezug auf § 4 Nr. 11b UStG, teilhaben lässt, werden nicht nur die Steuerträger, potentiell alle Verbraucher in allgemeiner Weise, sondern – beihilfenrechtlich re-

³⁷ Roth, Nationales Steuerrecht und europäisches Beihilfenrecht – Kommentar, in: Becker/Schön (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 139.

³⁸ Roth, Nationales Steuerrecht und europäisches Beihilfenrecht – Kommentar, in: Becker/Schön (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 137.

³⁹ Helios, EWS 2005, 208, 211.

⁴⁰ EuGH, Urt. v. 11.7.1996, Rs. C-39/94 – SFEI, Slg. 1996, I-3547, EWS 1996, 355; EuGH, Urt. v. 29.4.1999, Rs. 342/96 – Spanien/Kommission, Slg. 1999, I-2459.

⁴¹ Reiß, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, S. 542.

⁴² Helios, EWS 2005, 208, 211; siehe zur Problematik eines lediglich mittelbaren wirtschaftlichen Vorteils Heidenhain, EuZW 2007, 623.

⁴³ EuGH, Urt. v. 23.2.1961, Rs. 30/59 – Gezamenlijke Steenkolenmijnen, Slg. 1961, 3, 43; EuGH, Urt. v. 15.3.1994, Rs. C-387/92 – Banco Exterior de España, Slg. 1994, I-877.

⁴⁴ Vgl. Reiß, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, S. 592.

levant – gerade der Steuerschuldner, nämlich das befreite Unternehmen, begünstigt.⁴⁵ Dieses wird als Steuersubjekt und Steuerschuldner zum Adressaten einer *selektiven* Begünstigung,⁴⁶ während die Steuerträger, nämlich potentiell alle Verbraucher, lediglich *allgemein* begünstigt werden.

b) *Selektive Begünstigungen durch Ausbruch aus der Natur und der Systematik der harmonisierten Regelungen über die Mehrwertsteuerbefreiungen*

Obwohl die Kommission die Anwendbarkeit der EG-Beihilfenkontrolle in Bezug auf indirekte Steuern im Grundsatz bejaht hat, vertritt sie die Auffassung, dass Mehrwertsteuerermäßigungen hiervon *in der Regel* ausgenommen sind. Dies begründet die Kommission wie folgt: „MWSt-Ermäßigungen unterliegen *präzisen gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben* und sind auf die *steuerliche Gleichbehandlung vergleichbarer Produkte* gerichtet. MWSt-Ermäßigungen werden daher im Allgemeinen von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag nicht erfasst.“⁴⁷

Allerdings werden die Harmonisierungsziele des Art. 93 EG nicht erreicht, wenn der gemeinschaftliche Harmonisierungsakt und/oder die mitgliedstaatlichen Umsetzungsbestimmungen nicht präzise genug gefasst sind, um eine gemeinschaftsweit einheitliche Abgrenzbarkeit zwischen Grunddienstleistungen des Universaldienstes und sonstigen Postdienstleistungen und damit die Wahrung der steuerlichen Neutralität zu gewährleisten. Schon der Rechtsangleichungsvorschrift des Art. 132 Abs. 1 lit. a) Mehrwertsteuersystemrichtlinie ermangelt es an einer präzisen Vorgabe zur Abgrenzbarkeit von Postdienstleistungen. Der Wortlaut der Vorschrift stammt nämlich aus den alten Monopolzeiten; unglücklicherweise wurde er von Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. a) der damals gültigen 6. Umsatzsteuerrichtlinie von 1977 einfach übernommen. Daraus haben sich im Zusammenhang mit der nun wettbewerblichen Erbringung von Postdienstleistungen Auslegungsprobleme und Anwendungsschwierigkeiten ergeben,⁴⁸ die sich in den nationalen Umsetzungsgesetzen fortsetzen. Insofern kann von einer *präzisen gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe*, wie sie von der Kommission vorausgesetzt wird, in Bezug auf befreite Postdienstleistungen nicht die Rede sein. Ohnehin stellt die Kommission darauf ab, dass die Umsatzsteuer auf eine *steuerliche Gleichbehandlung vergleichbarer Produkte* ge-

⁴⁵ Birk, Steuerrecht, 12. Aufl. 2009, Rn. 1688; Reiß, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, S. 542.

⁴⁶ Im Ergebnis so auch Helios, EWS 2005, 208, 211.

⁴⁷ Bericht über die Umsetzung der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung vom 9.2.2004, C(2004) 434, S. 21, abrufbar unter: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapportaidescfiscales_de.pdf; Hervorhebungen erfolgten durch die Autoren.

⁴⁸ Kraeusel, UR 2008, 647, 647.

richtet sein muss. Bei Befreiungen von allgemeinen Verbrauchsteuern liegt in der Regel tatsächlich keine selektive Begünstigung vor. Zwar sind die Umsätze der Unternehmer Anknüpfungspunkt derartiger Befreiungen, doch werden die Unternehmen in der Regel durch die Wettbewerbslage dazu gezwungen, die Befreiungen an den Verbraucher weiterzugeben, so dass die Begünstigung allein den Verbraucher trifft. Knüpft hingegen eine umsatzsteuerliche Befreiung *ratione personae* an die Person des Leistenden an, so wird diese im Gegensatz zu den nicht befreiten Wettbewerbern in die Lage versetzt, entweder den Endkundenpreis wettbewerbsverzerrend um die Befreiungsmarge zu senken oder die Marge selbst einzubehalten.⁴⁹ Beide Verhaltensmuster widersprechen dem Grundsatz der Steuerneutralität von umsatzsteuerlichen Befreiungstatbeständen und brechen damit aus der „Natur und dem inneren Aufbau“ des Umsatzsteuersystems aus; diese Verhaltensmöglichkeiten beruhen auf einer selektiven Begünstigung des umsatzsteuerbefreiten Unternehmens.⁵⁰ Umsatzsteuerlich neutral muss die Befreiung deshalb an die Art der Leistung *ratione materiae* und ihre Gemeinwohleffekte anknüpfen, wie sie sich *ausschließlich und vollständig* bei dem Verbraucher, dem Postuniversalienkunden, verwirklichen.⁵¹

Wenn Art. 132 Abs. 1 lit. a) Mehrwertsteuersystemrichtlinie ungenau gefasst ist, so ist gemeinschaftsrechtlich eine Präzisierung durch das mitgliedstaatliche Umsetzungsgesetz geboten. Eine solche Präzisierung hat nach Maßgabe der Regelungssystematik der gemeinschaftlichen Umsatzsteuerbefreiungen zu erfolgen. Mehrwertsteuerliche Befreiungen fallen somit nicht bereits aufgrund der Rechtsangleichung aus dem Anwendungsbereich des Art. 87 Abs. 1 EG heraus, sondern sie müssen genau wie alle sonstigen steuerlichen Befreiungen durch die „Natur und den inneren Aufbau“ des steuerlichen Systems getragen sein, damit sie nicht eine Begünstigung im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG darstellen.⁵² Anders als im nicht harmonisierten Bereich der direkten Besteuerung, in dem als Bezugssystem auf das nationale Steuerrecht abgestellt wird, ist im harmonisierten Bereich der indirekten Besteuerung, der konkret einschlägige gemeinschaftliche Rechtsangleichungsakt, vorliegend also das Befreiungssystem nach Art. 132 Abs. 1 lit. a)-q) Mehrwertsteuersystemrichtlinie, heranzuziehen.

⁴⁹ Reiß, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, S. 592.

⁵⁰ EuGH, Urt. v. 7.9.1999, Rs. C-216/97 – Gregg, Slg. 1999, I-4947, Rn. 20.

⁵¹ Vgl. Reiß, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, S. 592.

⁵² So auch in Bezug auf die 6. Umsatzsteuerrichtlinie *Helios*, EWS 2005, 208, 211 f.

2. Natur und innerer Aufbau des Regelungssystems zur Umsatzsteuerbefreiung

Das entscheidende Kriterium, ob die derzeit praktizierte Umsatzsteuerbefreiung von Postuniversaldienstleistungen der DPAG nach § 4 Nr. 11b UStG eine selektive Begünstigung im Sinne des Art. 87 Abs. 1 EG darstellt, ist also die Vereinbarkeit der Regelung mit der „Natur und dem inneren Aufbau“ des gemeinschaftlich harmonisierten Umsatzsteuerbefreiungssystems, welches aus einer Gesamtschau der Befreiungsregelungen des Art. 132 Abs. 1 lit. a)-q) Mehrwertsteuersystemrichtlinie zu kondensieren ist.

Umsatzsteuerlich neutral muss die Befreiung an die Art der Leistung *ratione materiae* und ihre Gemeinwohleffekte anknüpfen, wie sie sich ausschließlich und vollständig bei dem Verbraucher, dem Postuniversaldienstkunden, in Form von „ermäßigten Kosten“ und „zu tragbaren Preisen“ verwirklichen. Die Befreiungstatbestände des Art. 132 Abs. 1 a)-q) Mehrwertsteuersystemrichtlinie befreien von der Umsatzsteuer unter anderem: Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen (lit. b), Dienstleistungen von Zahntechnikern (lit. e), eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit bzw. mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen und Lieferungen (lit. g und h), Erziehung von Kindern und Jugendlichen (lit. i) sowie bestimmte kulturelle Dienstleistungen (lit. n). Bereits dieser Auszug verdeutlicht, dass die Tatbestände unabhängig von der Kategorie des Dienstleisters eine steuerliche Befreiung einräumen. Zudem ist zu berücksichtigen, dass es sich bei den Befreiungen des Art. 132 Abs. 1, entsprechend seiner Stellung in Kapitel 2 des Titels IX der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, nur um „Steuerbefreiung für bestimmte, dem Gemeinschaftswohl dienende Tätigkeiten“ handelt. Hierdurch wird der Zweck der Vorschrift im Rahmen des Steuersystems zum Ausdruck gebracht. In lit. o) wird im Zusammenhang mit Leistungen, die für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Einrichtungen erbracht werden, zur Klarstellung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die dort genannte „Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung“ führen darf. Die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen wird nach allen Befreiungstatbeständen durch strikte Anknüpfung an die Art der Gemeinwohleistung *ratione materiae* verfolgt. Eine bloß formale Anknüpfung *ratione materiae*, die materiell aber *ratione personae* die Person des Leistenden mehr oder weniger versteckt avisiert, bricht aus der „Natur und dem inneren Aufbau“ des harmonisierten Umsatzsteuerbefreiungssystems aus.

Eine Gesamtschau aller Befreiungstatbestände des Art. 132 Abs. 1 lit. a)-q) und deren Systemfunktion für die Mehrwertsteuersystemrichtlinie verdeutlichen, dass diese lediglich im Gemeinwohlinteresse erbrachte Dienstleistungen erfassen, bei denen die Umsatzsteuerbefreiungen uneingeschränkt an den Verbraucher in Form von „ermäßigten Kosten“ und „zu tragbaren Preisen“ weitergereicht werden und gleichzeitig die steuerliche Neutralität in Bezug auf (mögliche) Wettbewerber gewahrt wird.⁵³ Dieses beschriebene „Systemkondensat“ des Art. 132 Abs. 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie muss in der deutschen Befreiungsregelung klar anwendbar umgesetzt werden. Der Wortlaut von § 4 Nr. 11b UStG muss präziser gefasst werden, so dass eine praktisch wirksame Abgrenzbarkeit zwischen (entgeltregulierten) Universalgrunddienstleistungen und allen anderen Postdiensten gewährleistet wird.

III. Fazit

Eine Umsatzsteuerbefreiung ist auf vorab entgeltregulierte Universalgrunddienstleistungen zu beschränken, da nur auf der Grundlage eines behördlich genehmigten Entgeltes diese Befreiung vollständig an den Verbraucher in Form von „ermäßigten Kosten“ und „zu tragbaren Preisen“ weitergereicht wird. Gleichzeitig gewährleistet eine solche eng gefasste Umsatzsteuerbefreiung die steuerliche Neutralität in Bezug auf (mögliche) Wettbewerber durch die praktisch wirksame Abgrenzung umsatzsteuerbefreier Universalpostdienste von sonstigen Leistungen.

Die bisher praktizierte Umsatzsteuerbefreiung von Postdienstleistungen nach § 4 Nr. 11b UStG, der „die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutsche Post AG“ von der Umsatzsteuer befreit, bricht aus der Natur und dem inneren Aufbau des maßgeblichen harmonisierten Befreiungssystems nach Art. 132 Abs.1 lit. a)-q) Mehrwertsteuersystemrichtlinie aus, so dass der Beihilfentatbestand des Art. 87 Abs. 1 EG erfüllt ist.



(Univ.-Prof. Dr. iur. Christian Koenig)

⁵³ Kraeusel, UR 2008, 647, 649.