

# Auswirkungen einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für Postdienste der Deutsche Post AG

## Eine qualitative und quantitative Analyse

Studie für den Bundesverband Internationaler Express- und Kurierdienste e. V.

November 2005



WIK-Consult GmbH, Bad Honnef  
Alex Dieke, Dieter Elixmann

Mit einer gutachterlichen Stellungnahme als Anhang:

 **HEUKING KÜHN LÜER WOJTEK**

Rechtsanwalt und Steuerberater Wolfram Meven



# Inhaltsverzeichnis

<b>Tabellen- und Abbildungsverzeichnis</b>	<b>II</b>
<b>Executive Summary</b>	<b>i</b>
<b>1 Einleitung</b>	<b>1</b>
<b>2 Status quo der Umsatzsteuerbefreiung der Deutsche Post AG</b>	<b>3</b>
2.1 Rechtliche Grundlagen der Umsatzsteuerbefreiung	3
2.2 Europäischer Kontext	4
2.3 Auswirkung auf die Geschäftstätigkeit der DPAG	6
2.4 Auswirkung auf Kundensegmente	8
2.5 Wettbewerbswirkung	12
<b>3 Auswirkungen der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung</b>	<b>14</b>
3.1 Generelle Modellannahmen	14
3.2 DPAG	15
3.3 Kundensegmente	19
3.4 Öffentliche Haushalte	20
3.5 Datenbasis und wichtige quantitative Annahmen	21
3.6 Modellergebnisse	22
3.6.1 Szenario 1: Keine Veränderung der Nettopreise	23
3.6.2 Szenario 2: Kostenorientierte Anpassung der Nettopreise	24
3.6.3 Szenario 3: Keine Veränderung der Bruttopreise	26
3.6.4 Vergleich der Szenarioergebnisse	27
3.7 Sensitivitätsanalyse	30
<b>4 Bewertung der Ergebnisse und Schlussfolgerungen</b>	<b>31</b>
<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>34</b>
<b>Anhang:</b>	
<b>Gutachterliche Stellungnahme von Rechtsanwalt/Steuerberater Wolfram Meven</b>	<b>35</b>

## Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1:	Umsatzsteuerbefreite Postdienste in den EU-Mitgliedstaaten	5
Tabelle 2:	Auszug aus Gewinn- und Verlustrechnung der DPAG (ohne Konzernbeteiligungen), 2000-2004: Materialaufwand (in Mio. €)	7
Tabelle 3:	Auszug aus Kapitalflussrechnung der DPAG, 2000-2004: Investitionen in Sachanlagen (in Mio. €)	8
Abbildung 1:	Nachfrage nach Briefdiensten von nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kunden in Großbritannien nach Kundengruppen, 2002 (Volumen dieses Marktsegmentes £ 2,5 Mrd.)	10
Tabelle 4:	Übersicht Modellergebnisse: Nettoentlastung bzw. -belastung für verschiedene Wirtschaftseinheiten durch Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für Briefdienste (gerundet)	28

## **Executive Summary**

1. Der BIEK (Bundesverband Internationaler Express- und Kurierdienste e. V.) hat WIK-Consult im September 2005 beauftragt, eine Studie zum Thema „Auswirkungen einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für Postdienste der Deutsche Post AG“ anzufertigen. Hintergrund für diese Studie ist die gegenwärtige Umsatzsteuerbefreiung einer Reihe von Dienstleistungen der Deutsche Post AG (DPAG) im Umsatzsteuergesetz (UStG).
2. Die Studie widmet sich diesem Themenkomplex sowohl qualitativ analytisch als auch empirisch. Im Zentrum der Betrachtungen steht dabei der Markt für Briefdienste. Etwa zwei Drittel der Umsätze dieses Marktes in Höhe von rd. 10,1 Mrd. Euro (2004) entfallen auf den Bereich der Exklusivlizenz der DPAG, sind also monopolgeschützt.
3. Die Umsatzsteuerbefreiung gilt im Übrigen nicht nur für Monopolleistungen, sondern darüber hinaus auch für eine Reihe von Postdienstleistungen, die im Wettbewerb erbracht werden (siehe Nr. 11 unten).

## **Bewertung der Ergebnisse und Schlussfolgerungen der Studie**

4. Aus volkswirtschaftlicher Sicht resultieren aus der gegenwärtigen Umsatzsteuerbefreiung der DPAG erhebliche Wettbewerbsverzerrungen in den Marktsegmenten die bisher für den Wettbewerb geöffnet sind. Die gegenwärtig diskutierte Anhebung des Umsatzsteuersatzes auf bis zu 20 Prozentpunkte würde die bestehenden Wettbewerbsverzerrungen weiter verschärfen und potenziell Arbeitsplätze bei den heutigen Wettbewerbern der DPAG gefährden.
5. Für die öffentlichen Haushalte berechnen wir nach Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für Briefdienste Steuermehreinnahmen in der Größenordnung von 150-330 Mio. Eu. Die Höhe dieser Haushaltsentlastung ist insbesondere davon abhängig, in welchem Maße die Deutsche Post AG die Umsatzsteuer auf ihre Kunden überwälzt (siehe Nr. 18 unten).
6. Als wesentliches Ziel der gegenwärtigen Umsatzsteuerbefreiung könnte man unterstellen, dass eine Entlastung der Verbraucher beim Bezug von Postdiensten angestrebt wird. Unsere Untersuchung kommt aber zum Ergebnis, dass als Begünstigte der heutigen Steuerbefreiung in erster Linie die nicht vorsteuerabzugsberechtigten Geschäftskunden zu nennen sind (insbesondere Banken, Versicherungen und Behörden).
7. Den Modellberechnungen zufolge würden die privaten Haushalte durch eine Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung beim Bezug von Briefdiensten nur in relativ geringem Maße zusätzlich belastet. Wir schätzen diese Belastung auf jährlich maximal 5 € pro Haushalt. Gar keine Belastung resultiert wenn die DPAG die Umsatzsteuer nicht auf ihre heutigen Endkundenpreise aufschlägt.

8. Im Rahmen einer Kosten-Nutzen-Abwägung des Staates stellt sich die Frage, ob die politische Bedeutung der Entlastung von nicht vorsteuerabzugsberechtigten Geschäftskunden (z. B. Banken, Versicherungen, Behörden) als „Begünstigte der Umsatzsteuerbefreiung“ tatsächlich den Verzicht auf eine Haushaltsentlastung in der Größenordnung von 150-330 Mio. € rechtfertigt. Insbesondere ist fragwürdig, weshalb diese Unternehmen und Institutionen gerade beim Bezug von Briefdiensten subventioniert werden sollten – aber nicht z. B. beim Bezug von Büromaterial, Beratungsleistungen oder Kraftfahrzeugen). Dies gilt umso mehr angesichts der gegenwärtig schwierigen Lage der öffentlichen Haushalte und der aktuellen Diskussionen um mögliche Steuererhöhungen.
9. In Abwägung der dargestellten Aspekte gebietet sich aus Sicht der Verfasser insgesamt eine Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung der DPAG, d. h. die Streichung des § 4 Nr. 11b UStG.
10. Unsere Analyse zeigt, dass es hinsichtlich der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung einen trade-off zwischen wettbewerbs- und verteilungspolitisch motivierten Zielen geben mag. Wir halten hier die wettbewerbspolitischen Erwägungen für bedeutsamer. Mehr Wettbewerb führt zu mehr Innovation, höherer Effizienz und niedrigeren Preisen im Postsektor. Die verteilungspolitischen Auswirkungen durch die Belastung von Briefdienstleistungen mit der Umsatzsteuer auf private Haushalte halten wir für vernachlässigbar gering. Zusätzlich hätte eine Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung eine Entlastung der öffentlichen Haushalte zur Folge.

### **Status Quo der Umsatzsteuerbefreiung**

11. § 4 Nr. 11b UStG stellt „die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutsche Post AG“ steuerfrei. Laut Veröffentlichung der Bundesregierung hat der BMF – in Auslegung des UStG – angeordnet, dass sich die Befreiung auf sämtliche Universaldienstleistungen, wie in der Post-Universaldienstleistungsverordnung (PUDLV) definiert, erstreckt. Darunter fallen insbesondere Briefe bis zu zwei Kilogramm sowie Pakete. Während nach PUDLV zwar sämtliche Pakete unter 20 Kilogramm als Universaldienstleistungen anzusehen sind, sind derzeit jedoch offenkundig lediglich die so genannten „Schalterpakete“ der DPAG umsatzsteuerbefreit.
12. Auf Grundlage der Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates von 1977 (RL 77/388/EWG) sind „die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen und die dazugehörenden Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme der Personenbeförderung und des Fernmeldewesens“ von der Umsatzsteuer zu befreien. Da der Begriff der „öffentlichen Posteinrichtung“ infolge der Deregulierung des Postmarktes zunehmend unbestimmt geworden ist, bestehen erhebliche Zweifel daran, ob aus der Richtlinie eine Verpflichtung zur Aufrechterhaltung der Umsatzsteuerbefreiung der DPAG abgeleitet werden kann. Die Anwendung in anderen Mitgliedstaaten

macht deutlich, dass sehr unterschiedliche Auslegungen der Richtlinie möglich sind: Sie reichen vom vollständigen Verzicht auf eine Steuerbefreiung für Postdienste über die Befreiung unterschiedlicher Teile des Postdienstes bis zur Ausnahme aller Dienste der ehemaligen Postverwaltungen von der Umsatzsteuerpflicht.

13. Die Umsatzsteuerbefreiung der Deutsche Post AG verzerrt in erheblichem Maße den Wettbewerb im deutschen Markt für Briefdienstleistungen. Diese Verzerrungen ergeben sich insbesondere daraus, dass die DPAG bei vielen Kundensegmenten niedrigere (Netto-) Preise benötigt, um die gleiche Marge wie ein Wettbewerber zu erreichen. Dies schwächt die ohnehin fragile Position privater Wettbewerber gegenüber dem marktbeherrschenden (und weitgehend monopolgeschützten) Incumbent. Eine mögliche Erhöhung des Umsatzsteuersatzes – die gegenwärtig in Deutschland politisch diskutiert wird – würde bestehende Wettbewerbsverzerrungen im Briefmarkt zusätzlich verstärken.
14. Die Aufhebung einer Umsatzsteuerbefreiung kann lediglich für solche Kunden zu einer Belastung führen, die ihrerseits nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind. Neben privaten Haushalten sind dies einerseits u. a. Behörden und andere staatliche Einrichtungen. Andererseits können solche Unternehmen keine Vorsteuern abziehen, deren eigene Umsätze umsatzsteuerbefreit sind, z. B. Banken, Versicherungen, Unternehmen der Wohnungswirtschaft, Krankenhäuser, Ärzte, Heilberufe, Bildungseinrichtungen usw. Wie stark diese Kundengruppen durch die Aufhebung der Steuerbefreiung belastet werden, ist davon abhängig, in welchem Maße die Deutsche Post AG die Umsatzsteuer auf ihre Kunden überwälzt.
15. Für umsatzsteuerpflichtige (und daher vorsteuerabzugsberechtigte) Unternehmen hingegen resultiert keine zusätzliche Belastung aus einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung der DPAG. Eine Eigentümlichkeit des Briefmarktes ist, dass ein (im Vergleich mit anderen Sektoren) überproportionaler Teil des Marktvolumens auf nicht vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunden zurückzuführen ist. Privaten Haushalten ist dabei nur etwa ein Drittel der Briefumsätze aller nicht vorsteuerabzugsberechtigten Versender zuzurechnen (d. h. etwa 15 % der gesamten Briefumsätze). Zwei Drittel entfallen auf nicht vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunden: Sie sind damit die Hauptbegünstigten der gegenwärtigen Umsatzsteuerbefreiung.
16. Für die DPAG führt die gegenwärtige Umsatzsteuerbefreiung zu erhöhtem Aufwand, da das Unternehmen Vorsteuern nicht in Abzug bringen kann, die in seinen Vorleistungen und Investitionen enthalten sind. Allein für den Unternehmensbereich BRIEF der DPAG schätzen wir diese Belastung durch nicht abzugsfähige Vorsteuern auf etwa 500-650 Mio. € Dieser Belastung steht der (in dieser Studie nicht quantifizierte) Wettbewerbsvorteil der DPAG gegenüber.

## Quantitative Auswirkungen einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung

17. Die Modellergebnisse beruhen auf einer Parametrisierung des Modells, die wir nach Lage der zur Verfügung stehenden Erkenntnisse über den deutschen Briefmarkt, aber auch auf der Basis ausländischer Vergleichswerte als sachgerecht und mit den tatsächlichen Verhältnissen am ehesten kompatibel ansehen. Insgesamt erscheinen die Ergebnisse nach Durchführung von Sensitivitätsanalysen robust gegenüber Parameterveränderungen. Wir weisen jedoch darauf hin, dass die quantitativen Ergebnisse im Zusammenhang mit den Modellannahmen gesehen werden müssen und daher eher als Größenordnungen denn als exakte Schätzungen zu werten sind.
18. Mit dem ökonomischen Modell wurden Berechnungen für drei Szenarien durchgeführt. Die Szenarien unterscheiden sich im Wesentlichen dadurch, in welchem Maße die DPAG die Umsatzsteuern an ihre Kunden überwälzt.
- Im **Szenario 1** verändern sich die Nettopreise der DPAG nach Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung nicht. Dies entspricht der vom Vorstandsvorsitzenden der DPAG vielfach in Zeitungsinterviews geäußerten Auffassung, die aktuellen Porti seien Nettopreise und die Umsatzsteuer bewirke eine Brutto-Portoerhöhung um den Umsatzsteuersatz.
  - Im **Szenario 2** werden im Modell die Brief-Porti genau so angepasst, dass sich das Betriebsergebnis der DPAG durch die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung nicht verändert. Diese Preissenkung berücksichtigt sowohl den Vorsteuerabzug der DPAG als auch Mengenanpassungen der Nachfrager. Im Unterschied zum ersten Szenario gibt die DPAG ihre Kosteneinsparungen infolge des Vorsteuerabzugs in Form von (Netto-) Preissenkungen an die Kunden weiter. Insofern die aktuellen Briefpreise kostenorientiert sind, folgt dieses Szenario damit den Grundsätzen der Kostenorientierung des Postgesetzes.
  - Im **Szenario 3** werden die Netto-Preise genau so angepasst, dass die heutigen Brutto-Preise unverändert bleiben. Dieses Szenario entspricht damit der Einführung der Umsatzsteuer für die Deutsche Telekom zu Anfang 1996 – damals blieben (für Monopoldienste) die Brutto-Tarife nach Einführung der Umsatzsteuer unverändert.
19. Für den Staat berechnen wir in den Szenarien 1 und 2 saldierte Mehreinnahmen der öffentlichen Haushalte in der Größenordnung von 300 Mio. €. Im dritten Szenario ergibt sich eine Haushaltentlastung von etwa 150 Mio. €. Die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung im Bereich der Briefdienste hat also eindeutig eine Entlastung der öffentlichen Haushalte zur Folge.
20. Vorsteuerabzugsberechtignte Geschäftskunden („normal umsatzsteuerpflichtige Unternehmen“) sind „Gewinner“ der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für Briefdienste. Im Szenario 1 (unveränderte Nettopreise) werden sie weder be- noch entlastet. Im Szenario 2 (kostenorientierte Anpassung der Nettopreise) verbuchen



sie einen positiven Ergebnisbeitrag in der Größenordnung von 100 Mio. €, im dritten Szenario knapp 300 Mio. €

21. Für die privaten Haushalte ergibt durch die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung auf Briefdienste eine rechnerische Belastung von knapp 5 € pro Jahr (Szenario 1). Im Szenario 2 ergibt sich eine jährliche Zusatzbelastung von ca. 3 €, im dritten Szenario ist die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für private Haushalte neutral.
22. Nicht vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunden (z. B. Banken, Versicherungen, Behörden und Krankenkassen) werden durch eine Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für Briefdienste belastet. Insgesamt berechnen wir für diese Kundengruppe infolge der höheren Vorleistungskosten eine maximale Mehrbelastung in einer Größenordnung von 250 Mio. € (Szenario 2) bis 350 Mio. € (Szenario 1). Im dritten Szenario ist die Umsatzsteuereinführung für diese Versendergruppe neutral.
23. Die DPAG profitiert im ersten Szenario (unveränderte Nettopreise) von der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für Briefdienste. Wir berechnen einen positiven Ergebnisbeitrag in der Größenordnung von 200 Mio. €, das entspricht über 10 % des Jahresüberschusses des Unternehmensbereichs (UB) BRIEF der Deutsche Post World Net im Jahr 2004. Definitionsgemäß profitiert die DPAG im zweiten Szenario nicht von der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung; Ergebnis und Rendite des Unternehmens verändern sich nicht. Im dritten Szenario verringert sich der Gewinn des Unternehmens in der Größenordnung von 400 Mio. €, das entspricht etwa 19 % des Ergebnisses des UB BRIEF im Jahr 2004. Die Umsatzrendite würde sich damit von rd. 16 % auf ca. 13 % verringern.

### **Annahmen und Wirkungszusammenhänge des Modells**

24. Basis der empirischen Untersuchungen ist ein Modell für die quantitative Abschätzung der Wirkungen einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung im Briefmarkt. Im Modell ist daher stilisiert ein Zweiprodukt-Unternehmen abgebildet, das Briefdienste bereitstellt. Es entspricht im Wesentlichen der Geschäftstätigkeit des Unternehmensbereichs BRIEF der DPAG. Die beiden Briefprodukte sind Transaktionssendungen und Werbesendungen.
25. Das Modell berücksichtigt die Wirtschaftseinheiten DPAG, private Haushalte, geschäftliche Nutzer sowie den Staat. Es bedient sich einer komparativ-statischen Sichtweise: Im Wesentlichen werden zwei „Zustände“ miteinander verglichen: eine Welt, in der bestimmte Dienstleistungen der DPAG nicht der Umsatzsteuer unterliegen (Zustand 0), und eine Welt, in der diese Umsatzsteuerbefreiung aufgehoben ist (Zustand 1). Darüber hinaus trägt das Modell partialanalytischen Charakter, d. h. es werden nur die wesentlichen „Effekte 1. Ordnung“ bei den betrachteten Wirtschaftseinheiten erfasst. In der Realität sicher vorhandene weitere Wechselwirkungen mit anderen Sektoren der Volkswirtschaft werden damit ausgeblendet.

26. Im Modell steht die Wirtschaftseinheit DPAG für den gesamten Markt für Briefdienste. Anders gesagt, es berücksichtigt keine wettbewerblichen Wechselwirkungen zwischen DPAG und Wettbewerbern. Dieses Vorgehen erscheint uns für die Untersuchung der Fragestellung der vorliegenden Studie angemessen, da die DPAG heute rd. 95 % Marktanteil im Briefdienst hat, sie also auch tatsächlich nahezu den gesamten Markt bedient.
27. Nach Aufhebung der Steuerbefreiung (Zustand 1) wird im Modell Umsatzsteuer in Höhe von 16 % auf die bisher von der Umsatzsteuer befreiten Umsätze aus Briefdiensten der DPAG erhoben (im Modell: Transaktionssendungen und Werbesendungen). Das Modell unterscheidet für jedes Produkt Preiselastizitäten privater Haushalte einerseits und von Geschäftskunden andererseits. Werbesendungen werden nur von Geschäftskunden nachgefragt. Es unterstellt dann, dass die Kunden ihre Mengennachfrage entsprechend der (aus Kundensicht) durch die Umsatzsteuerbelastung veränderten Preise anpassen.
28. Eine Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung induziert bei der DPAG im Wesentlichen folgende Effekte: Erstens werden solche Umsätze umsatzsteuerpflichtig, die bisher nicht mit Umsatzsteuer belegt waren. Zweitens wird in Vorleistungen und Investitionen enthaltene Vorsteuer, die bisher nicht abzugsfähig war, abzugsfähig. Drittens verändert die nun abzugsfähige Vorsteuer ceteris paribus den Gewinn und damit die Gewinnsteuerbelastung (Körperschafts- und Gewerbesteuern).
29. Bei privaten Haushalten und Geschäftskunden, die nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, verändert sich die Mengennachfrage infolge der um die Umsatzsteuer erhöhten Bruttopreise. Für die Mengennachfrage vorsteuerabzugsberechtigter Geschäftskunden hingegen ist die Umsatzbesteuerung (bei konstanten Nettopreisen) irrelevant. Mengenanpassungen der Kunden verändern auch ihre Aufwendungen für Briefdienste. Bei Geschäftskunden ist dies ceteris paribus ergebniswirksam und verändert die Gewinnsteuerbelastung derjenigen Geschäftskunden, die gewinnsteuerpflichtig sind.
30. Bei den öffentlichen Haushalten verändern sich zum einen die Einnahmen aus Umsatzsteuern der DPAG abzüglich der entstehenden Vorsteuerabzugsbeträge (bei der DPAG und Geschäftskunden). Zum anderen verändert sich das Gewinnaufkommen (wiederum von DPAG und Geschäftskunden). Das Modell berechnet damit die Veränderung des Steueraufkommens der öffentlichen Haushalte aus Umsatz-, Körperschafts- und Gewerbeertragsteuern. Mögliche Veränderungen der Postausgaben öffentlicher Versender werden im partialanalytischen Modellzusammenhang hingegen nicht explizit berücksichtigt.

## 1 Einleitung

Traditionell wurde die Erbringung von Postdiensten in Deutschland – wie in den meisten Ländern – als hoheitliche Aufgabe angesehen und Postdienste wurden von *Postverwaltungen* erbracht. Diese Postverwaltungen erhoben Gebühren, die naturgemäß nicht dem Umsatzsteuerrecht unterlagen.

Im Zuge der Postreformen wurde in Deutschland die ehemalige Postverwaltung (schrittweise) privatisiert und in eine Aktiengesellschaft umgewandelt: die Deutsche Post AG. Im Sommer 2005 hat der Bund seine Beteiligung an der Deutsche Post AG – die er teils unmittelbar und teils mittelbar über die Kreditanstalt für Wiederaufbau hält – erstmals auf weniger als 50 % reduziert. Mit dieser Privatisierung, d. h. mit der Überführung der ehemaligen Bundespost in eine private Rechtsform, wurden aus hoheitlichen Gebühren gewöhnliche Entgelte, die grundsätzlich der Umsatzsteuer unterliegen.

Im Unterschied zum Telekommunikationssektor, wo die Deutsche Telekom AG im Jahr 1996 – und damit bereits vor der vollständigen Liberalisierung – voll umsatzsteuerpflichtig wurde, hat der Gesetzgeber im Zuge der Privatisierung der Bundespost POSTDIENST eine umsatzsteuerrechtliche Sonderregelung eingeführt; Seit 1995 sind diejenigen Umsätze der Bundespost POSTDIENST (bzw. ihrer Rechtsnachfolgerin Deutsche Post AG) umsatzsteuerfrei, die „unmittelbar dem Postwesen dienen“. Nach derzeitiger Rechtauffassung der Finanzbehörden sind dies Umsätze aus dem Briefdienst sowie aus Schalterpaketen; nicht jedoch aus Paketen für gewerbliche Versender.

Parallel zur Privatisierung der ehemaligen Bundespost wurde der deutsche Postmarkt teilweise für den Wettbewerb geöffnet. Vollständige Liberalisierung erfolgt laut Postgesetz zum Jahresende 2007. Bei gemeinsamer Betrachtung untermauern Privatisierung und Marktöffnung den politischen Willen zur Deregulierung des Postmarktes. Die Sonderrolle der Deutsche Post AG (DPAG) bei der Umsatzsteuer verzerrt hingegen in erheblichem Maße den (ohnehin begrenzten) Wettbewerb und passt daher nicht recht ins Bild. Insbesondere steht die Umsatzsteuerbefreiung der DPAG im Postsektor im Widerspruch zur Anwendung der vollen Umsatzsteuersätze in anderen deregulierten Sektoren, etwa auf Telekommunikationsdienstleistungen, Strom oder Gas.

Die vorliegende Studie im Auftrag des BIEK e. V. verfolgt zwei wesentliche Ziele: Zum einen bietet sie eine qualitative Analyse der Auswirkungen der bestehenden Umsatzsteuerbefreiung der Deutsche Post AG. Dabei werden insbesondere die Auswirkungen auf drei Gruppen untersucht: (i) die Deutsche Post AG selbst; (ii) Nachfrager von Postdiensten; und (iii) private Anbieter von Postdiensten (d. h. Wettbewerber der DPAG).

Zum anderen untersucht die Studie im Rahmen eines Modells quantitativ die Auswirkungen einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für die Wirtschaftseinheiten DPAG, private Haushalte, geschäftliche Nutzer sowie den Staat. Dabei werden die Auswirkungen separat für zwei Szenarien untersucht: Im ersten Fall wird Umsatzsteuer auf alle bisher befreiten Dienste zu unveränderten Nettopreisen erhoben. In diesem Szenario

rio sinken die Kosten der DPAG, da sie nunmehr Vorsteuern geltend machen kann, die sie beim Bezug von Vorleistungen entrichtet. Das zweite Szenario berücksichtigt diese verringerten Kosten der DPAG in Form niedrigerer (Netto-) Preise. Das der Studie zugrunde liegende Modell berechnet diese Preissenkung genau so, dass der Wegfall der Umsatzsteuerbefreiung für die DPAG ergebnisneutral ist, d. h. dass ihr aus der veränderten Umsatzbesteuerung kein zusätzlicher Gewinn, aber auch keine zusätzliche Belastung entsteht. Dadurch verändert sich insbesondere nicht die Umsatzrendite des Unternehmens (Umsatzrendite des Unternehmensbereichs Brief im Jahr 2004: 16,4 %).

Die Studie ist wie folgt aufgebaut:

- Kapitel 2 analysiert qualitativ den Status quo der Umsatzsteuerbefreiung der DPAG. Es skizziert zunächst die rechtlichen Grundlagen (Abschnitt 2.1) der Umsatzsteuerbefreiung sowie ihren europäischen Kontext (2.2) und analysiert anschließend die Auswirkungen der Steuerbefreiung auf die DPAG (2.3), unterschiedliche Kundensegmente (2.4) sowie den Wettbewerb im deutschen Briefmarkt (2.5).
- In Kapitel 3 wird unser Modell zur quantitativen Abschätzung der Auswirkungen einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung vorgestellt und die Modellergebnisse werden präsentiert. Abschnitt 3.1 stellt die grundlegenden Modellannahmen vor. Die Abschnitte 3.2 bis 3.4 beschreiben, wie das Modell die Auswirkungen einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung der DPAG auf folgende Wirtschaftseinheiten abbildet: die DPAG selbst, Kunden bzw. Nachfrager von Briefdiensten und die öffentlichen Haushalte. Im Abschnitt 3.5 werden die wesentlichen Annahmen hinsichtlich der Steuerungsgrößen des Modells erläutert, um anschließend in Abschnitt 3.6 die Ergebnisse der Modellrechnungen zu präsentieren. Abschnitt 3.7 stellt die Ergebnisse der durchgeführten Sensitivitätsanalysen bezüglich Veränderungen von Variablen und Parametern des Modells vor.
- Kapitel 4 bewertet die Studienergebnisse und zieht Schlussfolgerungen.

Der Studie ist als Anhang eine gutachterliche Stellungnahme von Rechtsanwalt/Steuerberater Wolfram Meven beigelegt. Sie untersucht die Konformität der gegenwärtigen Umsatzsteuerbefreiung mit europäischem Gemeinschaftsrecht und stellt fest, dass die derzeitige Umsatzsteuerbefreiung in Deutschland gegen EU-Recht verstößt.

## 2 Status quo der Umsatzsteuerbefreiung der Deutsche Post AG

### 2.1 Rechtliche Grundlagen der Umsatzsteuerbefreiung

Nach § 4 Nr. 11b UStG sind „die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutsche Post AG“ steuerfrei. Die Befreiung knüpft demnach nicht (in wettbewerbsneutraler Weise) an eine spezifische Lieferung oder Leistung an, sondern an die Leistungen eines bestimmten Unternehmens, der Deutsche Post AG.

Mangels näherer Ausführung des Gesetzgebers zum Begriff der „unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze“ sind die Details hinsichtlich des Umfangs der Umsatzsteuerbefreiung der Deutsche Post AG auslegungsbedürftig. Die derzeitige Auslegung ergibt sich aus der Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der CDU/CSU-Fraktion im Bundestag vom 25.2.2002. Demnach hat der Bundesminister der Finanzen am 18.2.2000 durch (eine unveröffentlichte) Einzelanweisung angeordnet, dass sich die Umsatzsteuerbefreiung auf sämtliche Universaldienstleistungen, wie in der Post-Universaldienstleistungsverordnung (PUDLV) definiert, erstreckt.<sup>1</sup> Zu den umsatzsteuerbefreiten Diensten der DPAG zählen damit:

- Briefe bis zu einem Gewicht von 2.000 Gramm (innerhalb der im Weltpostvertrag bestimmten Höchstmaße);
- Pakete bis zu einem Gewicht von 20 Kilogramm, (innerhalb der im Weltpostvertrag bestimmten Höchstmaße); sowie
- Zeitungen oder Zeitschriften (nach § 4 Nr. 1c PostG)

Während nach PUDLV zwar sämtliche Pakete unter 20 Kilogramm als Universaldienstleistungen anzusehen sind, scheinen derzeit jedoch nicht sämtliche Paketdienstleistungen der DPAG, sondern lediglich so genannte „Schalterpakete“ der Umsatzsteuerbefreiung zu unterliegen. So heißt es in einer Pressemeldung des der DPAG nahe stehenden Verbandes BvDP (Bundesverband Deutscher Postdienstleister e. V.) vom 17.5.2002: „Schalterpakete, die über das Filialnetz der Deutsche Post AG eingeliefert werden, sind Teil des Universaldienstes und damit ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit.“ Weiterhin weist die DPAG – einem Aufsatzes in der Fachzeitschrift *Umsatzsteuerrecht* nach zu urteilen – zumindest seit 1999 in Rechnungen für Pakete an Geschäftskunden Umsatzsteuern aus. Für diese Geschäftskunden bestehe dem Aufsatz zufolge kein Vorsteuerrisiko; d. h. für den Abzug geleisteter Vorsteuern auf Geschäftskundenpakete der DPAG (und ihrer Tochterunternehmen) bestehe Rechtssicherheit.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Siehe BT Drs. 14/8344.

<sup>2</sup> Siehe Winter (2003).

Eine weitere Diskrepanz zwischen der erklärten Auffassung der Bundesregierung und der Handhabe von Finanzbehörden und DPAG ergibt sich bei der umsatzsteuerlichen Behandlung (adressierter) Kataloge. Nach § 1 PUDLV sind Kataloge nicht Bestandteil des Universaldienstes und wären damit der Einzelanweisung des BMF zufolge umsatzsteuerpflichtig. Für Kataloge bis zu 1.000 Gramm (Produkte Infopost bzw. -brief) weisen die Preislisten der DPAG jedoch keine Umsatzsteuer aus.

Eine Stellungnahme der Bundesregierung zur Diskrepanz zwischen der Einzelanweisung des BMF aus dem Jahr 2000 einerseits und der vermeintlichen Erhebung von Umsatzsteuern auf Geschäftskundenpakete andererseits existiert nach Kenntnis der Autoren nicht.

Aus juristischer Sicht verstößt die derzeit in Deutschland praktizierte Umsatzsteuerbefreiung über den Bereich der Exklusivlizenz hinaus gegen gemeinschaftsrechtliche Grundlagen. Dies ist Ergebnis einer im Auftrag des BIEK erstellten gutachterlichen Stellungnahme von Rechtsanwalt/Steuerberater Wolfram Meven. Eine Umsatzsteuerbefreiung dürfe sich lediglich auf Monopoldienste erstrecken. Die Stellungnahme ist dieser Studie als Anhang beigefügt.

## 2.2 Europäischer Kontext

Als gemeinschaftsrechtliche Grundlage der deutschen Umsatzsteuerbefreiung in § 4 Nr. 11b UStG wird die Sechste Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 (Richtlinie 77/388/EWG) angesehen.<sup>3</sup> Der Richtlinie zufolge sind „unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften [...] die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen und die dazugehörigen Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme der Personenbeförderung und des Fernmeldewesens“<sup>4</sup> von der Umsatzsteuer zu befreien.

Während zum Entstehungszeitpunkt der Richtlinie (Mitte der 1970er Jahre) der Begriff der „öffentlichen Posteinrichtung“ wohl eindeutig bestimmt war, ist er infolge der Deregulierung der europäischen Postmärkte zunehmend unklar geworden. In Deutschland kann als Beleg für diese Unklarheit u. a. der Umstand angesehen werden, dass einerseits Pakete von Geschäftskunden offenkundig umsatzsteuerpflichtig sind, andererseits jedoch Pakete, die in Filialen der DPAG aufgegeben werden, auch dann umsatzsteuerbefreit sind, wenn sie dort von Geschäftskunden abgeliefert werden. Als Beleg für die diesbezügliche Unklarheit der Richtlinie mag eine Äußerung der Europäischen Kommission gelten: „Es herrscht jedoch in der Gemeinschaft eine gewisse Unklarheit über die richtige Auslegung dieser Befreiungsregelung [d. i. Art. 13 Teil A Abs. 1a der Richtlinie 77/388/EWG]. So sind z. B. mindestens zwei Mitgliedstaaten der Ansicht, dass die

---

<sup>3</sup> Vgl. BT Drs. 15/1424.

<sup>4</sup> Art. 13 Teil A Abs. 1a der Richtlinie 77/388/EWG.

Befreiung nicht gilt, wenn die öffentlichen Postdienstleistungen von einer Kapitalgesellschaft erbracht werden."<sup>5</sup>

Tabelle 1: Umsatzsteuerbefreite Postdienste in den EU-Mitgliedstaaten

Umsatzsteuerbefreiungen für Postdienste	Mitgliedstaat
Keine	Finnland, Schweden, Slowenien
Monopoldienste	Lettland, Österreich
Briefdienste	Litauen
Universaldienste (der ehemaligen Postverwaltung)	Deutschland, Dänemark, Estland, Frankreich, Griechenland, Irland, Malta, Niederlande, Slowakei
Alle Postdienste der ehemaligen Postverwaltung	Belgien, Großbritannien, Italien, Luxemburg, Polen, Portugal, Spanien, Tschechien, Ungarn, Zypern

Quelle: WIK-Consult (2004), S. 76.

Tabelle 1 veranschaulicht die unterschiedliche Anwendung von Umsatzsteuerbefreiungen im Postsektor in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Der internationale Vergleich macht deutlich, dass eine Umsatzsteuerbefreiung von Universaldiensten – wie derzeit in Deutschland praktiziert – keineswegs als zwangsläufige Folge der Sechsten Richtlinie angesehen werden kann: In den Mitgliedstaaten wird teilweise ganz auf eine Steuerbefreiung für Postdienste verzichtet, teilweise werden jedoch sämtliche oder nur Teile der Dienstleistungen der ehemaligen Postverwaltungen von der Umsatzsteuer befreit.

Schließlich ist anzumerken, dass die Kommission im Jahr 2003 einen Vorschlag zur umsatzsteuerlichen Gleichbehandlung aller Anbieter von Postdienstleistungen vorgelegt hat.<sup>6</sup> Die vorgeschlagene Richtlinie wurde im Europäischen Parlament jedoch zunächst abgelehnt. Über etwaige Bedenken der Kommission hinsichtlich der sehr unterschiedlichen Auslegung der Richtlinie durch die Mitgliedstaaten ist hingegen nichts bekannt. Insbesondere ist (bisher) gegen keinen der Mitgliedstaaten ein Vertragsverletzungsverfahren angestrengt worden, so dass davon auszugehen ist, dass die sehr unterschiedlichen Auslegungsarten der Mitgliedstaaten bisher zumindest de facto sämtlich als gemeinschaftsrechtskonform angesehen werden.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Siehe KOM(2004) 234 endgültig, S. 2.

<sup>6</sup> Vgl. KOM(2004) 468 endgültig.

<sup>7</sup> Eine gutachterliche Stellungnahme von RA/StB Wolfram Meven stellt fest, dass eine Ausdehnung der Umsatzsteuerbefreiung über den Monopolbereich hinaus bereits heute gegen EU-Recht verstößt (vgl. Anhang 1).

### 2.3 Auswirkung auf die Geschäftstätigkeit der DPAG

Die unmittelbare Auswirkung der Umsatzsteuerbefreiung auf die finanzielle Position der DPAG ist negativ. Während „normal umsatzsteuerpflichtige“ Unternehmen, die beim Bezug von Vorleistungen entrichtete Umsatzsteuer mit dem Umsatzsteuerbetrag, den sie selbst abführen, verrechnen können (Vorsteuerabzug), sind für die DPAG nur Vorsteuern für solche Vorleistungen abzugsfähig, die ihren umsatzsteuerpflichtigen Diensten zuzuordnen sind. Umgekehrt können sämtliche Vorsteuern auf Vorleistungen, die den umsatzsteuerbefreiten Diensten der DPAG zuzurechnen sind, nicht in Abzug gebracht werden. Diese Vorsteuern stellen eine Kostenposition (bzw. Aufwandsposition) des Unternehmens dar. Entsprechendes gilt für die in investiven Aufwendungen enthaltene Umsatzsteuer.

Diese „Schattenseite“ der Umsatzsteuerbefreiung ist allen umsatzsteuerbefreiten Unternehmen gemein. So macht etwa die niederländische Postgesellschaft TNT Post Group in ihrem Jahresbericht deutlich: „We are not allowed to charge value added tax on postal items forming part of the mandatory postal services. The flip side of this is that for mandatory postal services we cannot deduct the VAT amounts paid on our purchases of services and goods.“<sup>8</sup>

Die Umsatzsteuerbefreiung wirkt sich auf die Kostensituation eines steuerbefreiten Unternehmens umso negativer aus, je mehr Vorsteuern es auf (umsatzsteuerpflichtige) Vorleistungen bzw. Investitionen entrichtet. In welchem Umfang entsteht nun der Deutsche Post AG Aufwand durch nicht abzugsfähige Vorsteuern?

---

<sup>8</sup> TPG Annual Report 2004, S. 168.



Tabelle 2: Auszug aus Gewinn- und Verlustrechnung der DPAG (ohne Konzernbeteiligungen), 2000-2004: Materialaufwand (in Mio. €)

Position \ Jahr	2000	2001	2002	2003	2004
Materialaufwand	3.074	3.550	3.669	3.534	3.770
Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren	528	507	508	384	374
Betriebsstoffe für Kraftfahrzeuge	113	103	100	97	97
Büromaterial	186	187	177	147	156
Bezogene Handelswaren	188	172	178	112	98
Sonstige Aufwendungen	40	46	53	28	23
Aufwendungen für bezogene Leistungen	2.546	3.043	3.161	3.150	3.396
Transportkosten	1.012	1.120	1.182	1.205	1.280
Aufwendungen für Instandhaltungen	425	376	388	395	374
IT Leistungen	174	487	523	393	365
Provisionen an Postagenturen	254	322	328	317	357
Energie	83	83	90	96	95
Sonstige Aufwendungen für bezogene Leistungen	361	397	464	549	636
Softwareentwicklung	237	258	186	195	289
Gesamte betriebliche Aufwendungen (ohne Abschreibung Firmenwerte)	14.602	14.488	15.097	13.871	14.237
davon Materialaufwand	21%	25%	24%	25%	26%

Quelle: Jahresabschlüsse (HGB) der Deutsche Post AG.

Tabelle 2 stellt den Materialaufwand der Deutsche Post AG den gesamten betrieblichen Aufwendungen gegenüber: Insgesamt macht der Materialaufwand der DPAG etwa ein Viertel ihres gesamten betrieblichen Aufwandes aus.<sup>9</sup> Dabei sind die einzelnen Positionen innerhalb dieser Aufwandskategorie quasi ausnahmslos umsatzsteuerpflichtige Vorleistungen. Vorsteuern, die die DPAG beim Bezug dieser Vorleistungen entrichtet, erhöhen zum überwiegenden Teil unmittelbar ihren Aufwand, da der überwiegende Teil des Umsatzes der DPAG aus umsatzsteuerfreien Diensten herrührt (der Muttergesellschaft DPAG ohne Konzerngesellschaften wie Airborne Danzas, DHL usw.). Im Jahr 2004 entfielen ca. 80 % des Umsatzes der DPAG auf den Unternehmensbereich BRIEF, in dem bis auf wenige Ausnahmen – darunter insbesondere der Postwurf – umsatzsteuerpflichtige Dienste erbracht werden.

Darüber hinaus weist der Jahresabschluss der DPAG in den Jahren 2000 bis 2004 jeweils etwa 2 Mrd. € „sonstige betrieblicher Aufwendungen“ aus. Als umsatzsteuer-

<sup>9</sup> Der Materialaufwand der Jahresabschlüsse (HGB) bezieht sich auf alle Unternehmensbereiche der Muttergesellschaft DPAG, jedoch nicht auf ihre Konzernbeteiligungen. Der Unternehmensbereich BRIEF stellt die überwiegende Geschäftstätigkeit der Muttergesellschaft dar; ca. 80 % des Umsatzes entfällt auf den UB BRIEF.

pflichtige Vorleistungen sind in dieser Position u. a. Aufwendungen für Public Relations, Reisen und Bildung sowie Beratungsleistungen enthalten.

Tabelle 3: Auszug aus Kapitalflussrechnung der DPAG, 2000-2004: Investitionen in Sachanlagen (in Mio. €)

Position \ Jahr	2000	2001	2002	2003	2004
Auszahlungen für Investitionen in Sachanlagen	814	564	412	341	405

Quelle: Jahresabschlüsse (HGB) der Deutsche Post AG.

Weitere Vorsteuern sind in den Investitionen der DPAG enthalten. Tabelle 3 stellt den Umfang der Neuinvestitionen der DPAG seit 2000 dar. Wie bei Vorleistungen wirken auch die Vorsteuern auf Investitionen für die DPAG in dem Maße aufwandserhöhend (d. h. sind nicht abzugsfähig), wie sie den umsatzsteuerbefreiten Diensten der DPAG zugeordnet werden können.

Auf Grundlage der Jahresberichte der DPAG schätzt WIK-Consult für den Unternehmensbereich BRIEF der DPAG die nicht abzugsfähigen Vorleistungen auf etwa 500-650 Mio. €.

Vor dem Hintergrund erheblicher Kosten infolge nicht anrechenbarer Vorsteuern erscheint der Umstand interessant, dass die DPAG bzw. ihre Tochterunternehmen im (gegenüber dem Briefmarkt erheblich wettbewerbsintensiveren) Paketmarkt offenkundig für einen Großteil der Pakete Umsatzsteuer abführen. In ihrer Paketsparte mindert sie somit ihren Aufwand durch nicht abzugsfähige Vorsteuern erheblich.<sup>10</sup>

## 2.4 Auswirkung auf Kundensegmente

Als Mehrwertsteuer ist die Umsatzsteuer in der Regel für gewerbliche Versender ergebnisneutral – sie ist lediglich ein „durchlaufender Posten“. Solange die Erlöse eines Unternehmens seine Kosten für Vorleistungsbezüge übersteigen – solange es also Mehrwert schafft – mindern die gezahlten Vorsteuern in vollem Umfang die eigene Umsatzsteuerlast.<sup>11</sup> Aus ökonomischer Sicht belastet eine Mehrwertsteuer daher nur sol-

---

<sup>10</sup> Eine genauere, insbesondere quantitative, Abschätzung der nicht abziehbaren Vorsteuern für die Paketsparte ist hier nicht möglich. Dies liegt zum einen daran dass die gemeinsame Berichterstattung der Geschäftsfelder Paket und Express die Analyse der Geschäftszahlen des Konzerns erschweren. Zum anderen veröffentlicht das Unternehmen im Vergleich zur Briefsparte wesentlich weniger Informationen zu ihrem Paketgeschäft. Darüber hinaus erschwert die wenig transparente Anwendung der Umsatzsteuer auf Paketdienste der DPAG bzw. ihrer Töchter derartige Analysen.

<sup>11</sup> Etwaige Sonderfälle infolge ermäßigter Steuersätze sind hier vernachlässigt. So können sich Beschränkungen des Vorsteuerabzugs etwa für Unternehmen ergeben, die den vollen Umsatzsteuersatz für Vorleistungen entrichten, deren eigenen Endprodukte aber dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

che Wirtschaftseinheiten, die selbst entweder keine Umsätze generieren oder anderweitig keine bzw. nur beschränkte Möglichkeiten des Vorsteuerabzugs haben.

In den meisten Branchen wird die Umsatzsteuer daher ökonomisch überwiegend von Verbrauchern getragen. Darüber hinaus belastet sie auch solche Unternehmen oder Institutionen, die selbst keine Umsätze generieren oder deren Umsätze ihrerseits von der Umsatzsteuer befreit sind.<sup>12</sup> Für den Postmarkt ist jedoch festzustellen, dass einige dieser nicht umsatzsteuerpflichtigen (und damit nicht vorsteuerabzugsberechtigten) Wirtschaftseinheiten erhebliche Bedeutung als Nachfrager von Briefdiensten haben.

Zu diesen bedeutenden nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kundengruppen im Briefmarkt (Großversendern) zählen zum einen alle Behörden, staatlichen Einrichtungen und Kirchen, da sie per se keine steuerbaren Umsätze erzielen. Zum anderen sind einige der Branchen, deren Lieferungen oder Leistungen nach §11 UStG steuerbefreit sind, gleichzeitig sehr intensive Nutzer von Postdiensten. Vereinfacht gesagt, sind darunter insbesondere zu nennen: (i) Banken und Versicherungen, (ii) Wohlfahrtsverbände, und (iii) Kultur- und Bildungseinrichtungen.

Hinsichtlich der exakten Bedeutung einzelner Branchen als Nachfrager von Briefdiensten – bzw. der Anteile einzelner Branchen am Marktvolumen – liegen für Deutschland keine exakten Informationen vor. Da der Markt für Briefdienste heute zu etwa 95 % durch die Deutsche Post AG bedient wird, könnten präzise Informationen vermutlich nur von diesem Unternehmen bzw. in Zusammenarbeit mit diesem Unternehmen bereitgestellt werden. Derartige Informationen hinsichtlich der Auswirkungen der Umsatzsteuerbefreiung werden von der DPAG bisher jedoch regelmäßig nicht veröffentlicht.

Aus den vergangenen Jahren ist uns in Europa lediglich eine einzige detaillierte Nachfrageuntersuchung mit Blick auf die Umsatzsteuerproblematik bekannt. Sie wurde im Jahr 2004 von der britischen Regulierungsbehörde Postcomm veröffentlicht. Gestützt auf einen Bericht externer Berater schätzt die Behörde darin den Teil der Gesamtnachfrage im Briefmarkt, der nicht vorsteuerabzugsberechtigten Versendern zuzurechnen ist, auf etwa 50 %.<sup>13</sup> Dieser Anteil bezieht sich auf die Umsätze (nicht Sendungsmen-

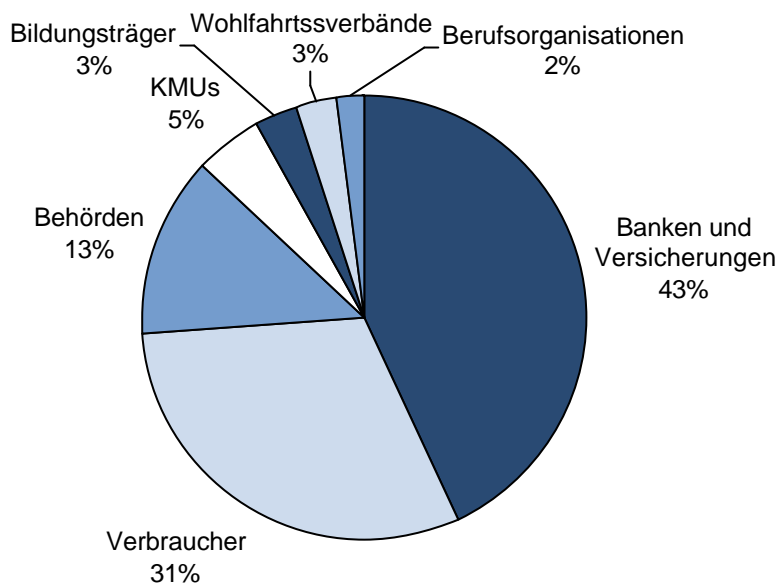
---

<sup>12</sup> Die Deutsche Post AG ist ein Beispiel für ein solches Unternehmen, bei dem Vorsteuern den Aufwand erhöhen, vgl. Abschnitt 2.3 oben.

<sup>13</sup> Im eigentlichen Sinne nicht unmittelbar die Unternehmen dieser Branchen umsatzsteuerbefreit, sondern bestimmte Lieferungen und Leistungen, in Deutschland z. B. die Umsätze der Kreditgewährung oder aus ärztlicher Tätigkeit. Prinzipiell gibt es daher etliche Versender von Briefdiensten, die teilweise umsatzsteuerbefreit und damit teilweise vorsteuerabzugsberechtigt sind. Er ist dann in dem Maße vorsteuerabzugsberechtigt, in dem die bezogenen Vorleistungen seinen umsatzsteuerbefreiten Umsätzen zuzuordnen sind. In der Praxis erzielt jedoch die Mehrheit der fraglichen Unternehmen einen ganz überwiegenden Teil ihrer Umsätze entweder aus umsatzsteuerpflichtigen oder aus umsatzsteuerbefreiten Lieferungen oder Leistungen. Damit können Versender von Briefdiensten vereinfachend entweder als vorsteuerabzugsberechtigte oder eben nicht vorsteuerabzugsberechtigte Kunden der Postunternehmen angesehen werden.

gen) sämtlicher Briefdienste (in Großbritannien insbesondere: Sendungen erster und zweiter Klasse; vorsortierte Großkundenprodukte und Pressesendungen).<sup>14</sup>

Abbildung 1: Nachfrage nach Briefdiensten von nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kunden in Großbritannien nach Kundengruppen, 2002 (Volumen dieses Marktsegmentes £ 2,5 Mrd.)



Quelle: Postcomm (2004).



Weiterhin liefert der Bericht des britischen Regulierers eine Aufschlüsselung der Nachfrage nicht vorsteuerabzugsberechtigter Kundengruppen (siehe Abbildung 1). Die bedeutendste nicht vorsteuerabzugsberechtigende Kundengruppe in Großbritannien sind demnach Banken und Versicherungen; sie steht für über 20 % des gesamten Marktvolumens (43 % des Marktvolumens nicht vorsteuerabzugsberechtigter Versender). Weitere bedeutende Gruppen sind Verbraucher (15 % vom Marktvolumen), Behörden sowie umsatzsteuerbefreite kleinere und mittlere Unternehmen (KMUs).

Wenngleich möglich ist, dass sich die Nachfragestrukturen der Briefmärkte in Deutschland und Großbritannien unterscheiden – etwa weil der Bankensektor in Großbritannien wirtschaftlich bedeutender ist als in Deutschland – so gibt es umgekehrt keine Anhaltspunkte dafür, dass sich die Versenderstruktur des deutschen Briefmarktes erheblich vom britischen unterscheiden sollte. So kommt denn eine Studie im Auftrag der niederländischen Postgesellschaft TNT für den deutschen Briefmarkt zu einem ähnlichen Ergebnis: Sie schätzt den Anteil der Sendungsmenge nicht vorsteuerabzugsberechtigter

<sup>14</sup> Vgl. Postcomm (2004), S. 43.

Versender (vgl. Fn. 13 oben) am gesamten Sendungsaufkommen in Deutschland auf „bis zu 50 %“.<sup>15</sup>

Hinsichtlich der Bedeutung privater Haushalte im Briefmarkt legen die Geschäftsberichte von DPAG bzw. DPWN nahe, dass diese Gruppe der Briefkunden in Deutschland einen fast identischen Anteil der Nachfrage auf sich vereint wie in Großbritannien. Folgende Überschlagsrechnung macht dies deutlich: Laut Konzernberichterstattung der Deutsche Post World Net (DPWN) beträgt der Anteil der Sendungsmenge im Bereich „Brief Kommunikation“ (Briefpost ausschließlich Werbesendungen und Pressepost), die von Privatkunden stammt, etwa 16 %. Zwar beziehen sich die Konzernberichte auf die weltweiten Brief-Aktivitäten der DPWN; jedoch kann aufgrund des im Vergleich zum deutschen Briefgeschäft der DPAG verschwindend geringen Anteils der Auslandsaktivitäten angenommen werden, dass der Anteil der Privatkunden im Briefdienst für Konzern und DPAG nahezu identisch ist. Selbst wenn man nun berücksichtigt, dass Privatkunden kaum Rabatte in Anspruch nehmen (können) und daher höhere Durchschnittspreise zahlen als Geschäftskunden, ist anzunehmen, dass der Anteil des Umsatzes der DPAG bei „Brief Kommunikation“, der von Privatkunden stammt, kaum über 20 % liegen wird. Berücksichtigt man weiterhin, dass „Brief Kommunikation“ nur etwa 65 % der Umsätze des Briefdienstes der DPWN ausmacht (Rest: Direktmarketing und Pressepost), so kann gefolgert werden, dass der Anteil privater Versender am Briefmarktumsatz in Deutschland vermutlich nahezu mit dem Vergleichswert aus Großbritannien identisch ist (um 15 %).<sup>16</sup>

Auf Grundlage der (wenigen) öffentlich verfügbaren Informationen sowie den Ergebnisse von Expertengesprächen mit Versendern, Postunternehmen und Verbandsvertretern schätzt WIK-Consult den Anteil des deutschen Briefmarktumsatzes, der nicht vorsteuerabzugsberechtigten Versendern zuzurechen ist, auf etwa 50 %. Weiterhin nehmen wir an, dass die wertmäßige Bedeutung nicht vorsteuerabzugsberechtigter Versender für Transaktionssendungen (d. h. Briefsendungen ausschließlich Werbesendungen) über 50 % liegt. Entsprechend sollte der Umsatzanteil der nicht vorsteuerabzugsberechtigten Versender bei Werbesendungen merklich unter 50 % liegen. Diese Annahme ist darin begründet, dass nur ein Teil der nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kunden überhaupt

---

<sup>15</sup> Vgl. Praaning Meines (2005). Die Information über einen Umsatzanteil nicht vorsteuerabzugsberechtigter Versender einerseits sowie über einen Sendungsmengenanteil dieser Kundengruppe andererseits sind durchaus kompatibel: Nimmt man an, dass die nicht vorsteuerabzugsfähigen Versender tendenziell stärker teurere Briefprodukte nutzen, ergibt sich für den Anteil dieser Versender am Marktvolumen ein höherer Anteil. Diese Annahmen lassen sich z. B. mit folgenden Überlegungen begründen: (1) Banken und Versicherungen fragen sowohl (teurere) Transaktionssendungen – etwa zum Versand von Kontoauszügen, Policen, zur Klärung von Schadensfällen usw. – nach als auch (günstigere) Werbesendungen (Infopost). Sie haben damit ein hohes Aufkommen sowohl von teuren als auch von günstigeren Sendungen. Ob ihr durchschnittlicher Preis je Sendung höher oder niedriger als bei Versendern anderer Branchen ist, ist unklar. (2) Verbraucher nutzen nahezu ausschließlich voll bezahlte Sendungen, d. h. können keine Rabatte in Anspruch nehmen. (3) Behörden versenden nahezu keine Werbesendungen (Infopost) und zahlen daher tendenziell höhere Durchschnittspreise als andere Großversender.

<sup>16</sup> Da private Haushalte kaum Rabatte in Anspruch nehmen, ist anzunehmen, dass ihr Anteil am Sendungsaufkommen im Briefmarkt merklich unter ihrem Anteil am Briefmarktumsatz liegt.

Werbung (bzw. Infopost) versendet. Insbesondere fragen Verbraucher und Behörden nahezu keine Werbesendungen nach.

Schließlich stellt sich die Frage der Bedeutung der gesetzlichen Umsatzsteuerbefreiung für die einzelnen Kundengruppen. Die vorsteuerabzugsberechtigten gewerblichen Versender (ca. 50 % des Marktvolumens) ziehen keinen Nutzen aus der Befreiung, da sie die Umsatzsteuer infolge des Vorsteuerabzugs ohnehin nicht tragen würden.<sup>17</sup> Alleinige Begünstigte der Umsatzsteuerbefreiung sind damit nicht vorsteuerabzugsberechtigte Versender. Wertmäßig profitieren dabei die nicht vorsteuerabzugsberechtigten Geschäftskunden deutlich mehr als die privaten Haushalte von der Steuerbefreiung. Diese Steuerbefreiung entfällt wertmäßig zu schätzungsweise 70 % auf Banken, Versicherungen, Behörden, Kirchen, Wohlfahrtsverbände etc.<sup>18</sup>

## 2.5 Wettbewerbswirkung

Aus der Umsatzsteuerbefreiung der DPAG ergibt sich ein Wettbewerbsnachteil für andere Postdienstleister im Wesentlichen bei Angeboten an Kunden, die nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind. Diese Kunden machen etwa die Hälfte des Volumens des Briefmarktes aus (siehe Abschnitt 2.4 oben). Bei gleichem erzieltm Preis müssten Wettbewerber daher – trotz fehlender Größenvorteile – derzeit zu 16 % niedrigeren Kosten produzieren können, um in diesem Marktsegment die gleiche Rendite zu erzielen wie die DPAG. Nimmt man jedoch an, dass infolge der marktbeherrschenden Stellung der (noch teilweise monopolgeschützten) DPAG die Wettbewerber ihre Kunden im Wesentlichen nur durch Preiswettbewerb gewinnen können, so müssen sie faktisch noch erheblich günstiger produzieren können, um rentabel zu sein.

Paradoxe Weise bedienen die derzeit im Markt aktiven Wettbewerber der DPAG offenbar in überproportionalem Maße nicht vorsteuerabzugsberechtigte Kunden, d. h. solche Kunden, bei denen ihr Wettbewerbsnachteil wegen der Umsatzsteuerbefreiung der DPAG besonders zum Tragen kommt. Die Ursache ist darin zu vermuten, dass diese privaten Postunternehmen (überwiegend als D-Lizenznehmer) bisher nur regionale Zustellnetze betreiben. Sie konkurrieren daher besonders um solche Kunden, die überwiegend regionale Briefe versenden, z. B. kommunale Behörden, Handelskammern oder Krankenkassen. Gerade in diesem Marktsegment der regionalen Versender gibt es nun aber, wie die o. g. Beispiele verdeutlichen, besonders viele nicht vorsteuerabzugsberechtigte Kunden bzw. viele nicht vorsteuerabzugsberechtigte Kunden mit besonders hohem Briefaufkommen.

---

<sup>17</sup> Tendenziell ergibt sich sogar eine Benachteiligung dieser Versender: Durch die Umsatzsteuerbefreiung und durch den daraus resultierenden verminderten Vorsteuerabzug entstehen der DPAG höhere Kosten, die sie – sofern die Preise der DPAG kostenorientiert sind – wiederum auf ihre Kunden umlegen muss.

<sup>18</sup> Vgl. Fn. 13 oben.

Eine skurrile Situation ergibt sich weiterhin bei der Zustellung eingehender internationaler Sendungen durch Wettbewerber der DPAG.<sup>19</sup> Selbst dann, wenn z. B. für eine in Frankreich aufgegebenen Sendung von der französischen La Poste keine Umsatzsteuer abgeführt wurde, und La Poste einen Wettbewerber der DPAG mit der Zustellung in Deutschland beauftragt, muss der deutsche Wettbewerber La Poste Umsatzsteuer berechnen. Bei innergemeinschaftlichen Geschäften im Postsektor wird somit das Prinzip der Umsatzsteuer als Mehrwertsteuer auf den Kopf gestellt.

Die unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Behandlung von DPAG einerseits und privaten Wettbewerbern andererseits wird von zahlreichen Vertretern von Regulierungsbehörden,<sup>20</sup> der Europäischen Kommission, privaten Wettbewerbern, aber vereinzelt auch von Incumbents<sup>21</sup> (meist in ihrer Rolle als Wettbewerber im Ausland) als erhebliches, wenn nicht gar nahezu marktschließendes, Wettbewerbshindernis angesehen. Im 2005 veröffentlichten so genannten Anwendungsbericht der Kommission etwa heißt es:

Besonders bedenklich bei den gesetzlichen Asymmetrien ist die unterschiedliche mehrwertsteuerliche Behandlung von etablierten Betreibern und Markteinsteigern. [...] In der Praxis führt das dazu, dass der Bereich, in dem de facto kein Wettbewerb möglich ist, sich über den in Artikel 7 der Postrichtlinie festgelegten Leistungskatalog hinaus auf alle Dienstleistungen für Kunden ausdehnt, die nicht, wie beispielsweise Finanzinstitute und öffentliche Einrichtungen, zum Mehrwertsteuervorabzug berechtigt sind.<sup>22</sup>

Angesichts der von der großen Koalition angekündigten Erhöhung des Umsatzsteuersatzes auf 19 Prozentpunkte sollte abschließend auf die Wettbewerbswirkung dieser Maßnahme für den Postsektor hingewiesen werden. In Anbetracht der Preisführerschaft der marktbeherrschenden DPAG im deutschen Briefmarkt ist anzunehmen, dass Wettbewerber die Umsatzsteuererhöhung nicht an ihre Kunden werden überwälzen können.<sup>23</sup> Damit würde eine Erhöhung des Satzes der Umsatzsteuer ihren Wettbewerbsnachteil gegenüber der DPAG noch verstärken sowie die Gewinnmarge der aktiven Wettbewerber im Markt mindern. Dies kann zur Insolvenz einiger Wettbewerber und damit zum Verlust von Arbeitsplätzen führen. Nach Angaben der Bundesnetzagentur (vormals RegTP) haben die Wettbewerber der DPAG seit 1997 rund 37.000 neue Arbeitsplätze geschaffen (davon über 7.000 Vollzeitbeschäftigte).<sup>24</sup>

---

<sup>19</sup> Tatsächlich kooperieren einige europäische Postunternehmen (Incumbents) gegenwärtig mit regionalen Wettbewerbern der DPAG.

<sup>20</sup> Vgl. z. B. Postcomm (2005):

<sup>21</sup> In einem Konsultationsverfahren der britischen Regulierungsbehörde Postcomm forderte „die niederländische Post“ TPG, selbst als Wettbewerber im britischen Briefmarkt aktiv, eine wettbewerbsneutrale umsatzsteuerliche Behandlung aller Postunternehmen (hier: Umsatzsteuerbefreiung aller, auch privater, Postunternehmen. Vgl. Postcomm (2005).

<sup>22</sup> Siehe Europäische Kommission (2005). S. 5.

<sup>23</sup> Dies gilt eindeutig zumindest für das Marktsegment der nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kunden.

<sup>24</sup> Vgl. Regulierungsbehörde für Telekommunikation und Post (2005).

### **3 Auswirkungen der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung**

Im Rahmen der vorliegenden Studie hat WIK-Consult ein ökonomisches Modell entwickelt, das die Auswirkungen einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für Briefdienste geeignet abbildet und damit eine belastbare Basis für ihre quantitative Abschätzung liefert. Dazu wurde eine Reihe von Modellrechnungen durchgeführt. Das Modell erfasst im Wesentlichen die folgenden Wirtschaftseinheiten:

- DPAG;
- private Haushalte;
- geschäftliche Versender sowie
- den Staat.

Diese Wirtschaftseinheiten, ihre Abbildung im Modell wird im Folgenden auch Modul genannt, werden von einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für die Briefdienste der DPAG in verschiedener Weise betroffen. Wie diese Wirkungen auf die einzelnen Wirtschaftseinheiten im Modell abgebildet werden, sowie welche Richtung und welches Ausmaß die induzierten Veränderungen annehmen, ist Gegenstand dieses Kapitels. Zunächst werden jedoch im nachfolgenden Abschnitt die wesentlichen Modellannahmen vorgestellt.

#### **3.1 Generelle Modellannahmen**

Dem Modell liegt eine Reihe von grundlegenden Annahmen zu Grunde, die im Folgenden akzentuiert werden.

Erstens bedient sich das Modell einer komparativ-statischen Sichtweise. Im Wesentlichen werden also zwei „Zustände“ miteinander verglichen: eine Welt, in der bestimmte Dienstleistungen der DPAG nicht der Umsatzsteuer unterliegen (Zustand 0), und eine Welt, in der diese Umsatzsteuerbefreiung aufgehoben ist (Zustand 1). Anders gesagt, das Modell ist „zeitlos“ und es setzt sich nicht zum Ziel, den zeitlichen Ablauf von Veränderungen bei den betrachteten Wirtschaftseinheiten abzubilden.

Zweitens trägt das Modell partialanalytischen Charakter, d. h. es werden nur die wesentlichen „Effekte 1. Ordnung“ bei den betrachteten Wirtschaftseinheiten erfasst. In der Realität sicher vorhandene Wechselwirkungen mit anderen Sektoren der Volkswirtschaft insgesamt werden damit ausgeblendet. Dieses Vorgehen ist durchaus üblich und bedeutet grundsätzlich nicht, dass das Ergebnis sich wesentlich verändern würde, wenn allen Effekten Rechnung getragen würde. Implizit wird bei einer solchen Vorgehensweise unterstellt, dass die „Effekte 2. und höherer Ordnung“ quantitativ und in ihrer Wirkungsrichtung gegenüber den „Effekten 1. Ordnung“ bedeutend geringer sind. In jedem Fall haben wir in den nachfolgenden Ausführungen die jeweiligen Annahmen, die den partialanalytischen Charakter unserer Vorgehensweise unterstreichen, verdeutlicht.



Drittens steht die Wirtschaftseinheit DPAG im Modell für den gesamten Markt für Briefdienstleistungen in Deutschland. Anders gesagt, wir haben kein Marktmodell für Briefdienstleistungen in Deutschland konzipiert und tragen deshalb auch nicht wettbewerblichen Wechselwirkungen zwischen DPAG und Wettbewerbern Rechnung. Dieses Vorgehen hat z. B. folgende Implikationen: Wenn die DPAG aufgrund der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung Preiserhöhungen im Briefdienst vornimmt, so sind zwar Mengenanpassungseffekte über entsprechende Elastizitäten im Modell berücksichtigt. Diese beziehen sich jedoch auf den gesamten Markt für Briefdienste, d. h. sie sind Marktelastizitäten. Nicht berücksichtigt sind hingegen Effekte eines Wechsels von Wirtschaftseinheiten weg von der DPAG hin zu Wettbewerbern. Anders gesagt, firmenspezifische Preiselastizitäten sind nicht berücksichtigt. Dieses Vorgehen erscheint uns für die Untersuchung der Fragestellung der vorliegenden Studie als angemessen, da die DPAG heute rd. 95 % Marktanteil im Briefdienst hat.

### **3.2 DPAG**

Im Modul DPAG ist nicht das Ziel, eine möglichst genaue Abbildung der tatsächlichen Geschäftstätigkeit bzw. von entsprechenden Rechenwerken wie Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz etc. herzustellen. Vielmehr steht im Vordergrund, stilisiert die wesentlichen Aktivitäten der DPAG soweit abzubilden, wie sie für die adäquate Wirkungsanalyse der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung notwendig sind.

Die in unserem Modell stilisiert abgebildete DPAG ist ein Zweiprodukt-Unternehmen, das im Wesentlichen Briefdienste bereitstellt. Es beschränkt sich auf den Briefdienst, da dieser Markt den überwiegenden Teil des Bereiches der Umsatzsteuerbefreiung ausmacht.<sup>25</sup> Bis auf einige im Folgenden dargestellte Abweichungen entspricht das Postunternehmen im Modell der Geschäftstätigkeit des Unternehmensbereichs BRIEF der DPAG. Das Modell unterscheidet zwei Briefprodukte: Produkt T (Transaktionssendungen) und Produkt W (Werbesendungen). Diese beiden Produkte zeichnen sich durch unterschiedliche Nutzung durch die drei Kundengruppen des Modells (private Haushalte, vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunden und nicht vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunden) sowie durch unterschiedliche Preiselastizitäten aus. Darüber hinaus berücksichtigt das Modell Umsätze der DPAG im Unternehmensbereich BRIEF, die mit umsatzsteuerpflichtigen Leistungen erzielt werden.

---

<sup>25</sup> Außer den Briefdiensten ist ein Teil des Paketdienstes der DPAG umsatzsteuerbefreit, vgl. Abschnitt 2.1.

## **Annahmen**

Im Modul DPAG werden im Wesentlichen die folgenden Annahmen gemacht:

Erstens ändert sich an den heute schon der Umsatzsteuer unterliegenden Umsätzen der DPAG nichts, weder preislich noch in der Menge. Umsätze der DPAG, die heute bereits umsatzsteuerpflichtig sind, werden daher nicht explizit im Modell abgebildet.<sup>26</sup>

Zweitens ändert die DPAG infolge der Anwendung der Umsatzsteuer zwar die Preise für ihre Leistungen im Briefdienst, d. h. alle Sendungsarten werden mit dem (vollen) Umsatzsteuersatz belastet. Wir unterstellen aber, dass die DPAG weder beim Faktoreinsatz, noch bei den bezogenen Vorleistungen im Briefdienst Änderungen vornimmt. Dies gilt sowohl mit Blick auf die Struktur als auch das Niveau der jeweiligen Nachfrage. Anders gesagt, es gibt weder Änderungen beim eingesetzten Personal noch bei den Investitionen noch bei den für den Briefdienst bezogenen Lieferungen und Leistungen von Dritten (z. B. Transportdienstleistungen, Energie).

Drittens wird angenommen, dass im Zustand 1 *alle* Umsätze der DPAG umsatzsteuerpflichtig werden. Damit werden für die DPAG alle Vorsteuern, die in ihren Vorleistungen bzw. Investitionen enthalten sind, abzugsfähig.

Hinsichtlich des Ausmaßes der Überwälzung der umsatzsteuerbedingten (Brutto-) Preiserhöhung der DPAG auf ihre Kundengruppen berechnen wir drei Szenarien; d. h. die betriebswirtschaftlich optimale Überwälzung wird nicht endogen im Modell ermittelt. Dies scheint schon deswegen angebracht, da die DPAG ihre Preise für (im Monopol oder marktbeherrschend erbrachte) Briefdienste nicht autonom optimieren darf, sondern der Entgeltregulierung unterliegen. Diese Szenarien zu Preisreaktionen sind in Abschnitt 3.6 detailliert dargestellt.

## **Wichtige Variablen im Modul DPAG und wesentliche Wirkungszusammenhänge**

Der Modul DPAG unterscheidet im Wesentlichen die folgenden Teilsegmente:

- Umsätze;
- Vorleistungsbezüge (Aufwendungen);
- Investitionen;
- Betriebsergebnis, Gewinn sowie
- Steuern.

---

<sup>26</sup> Sie dienen hier im Wesentlichen dazu, Größenordnungen der „Modell-DPAG“ einerseits und der Geschäftszahlen des UB BRIEF der DPAG vergleichbar und somit die Ergebnisse besser anschaulich zu machen.

### ***Umsätze Briefdienst***

Bei den Umsätzen werden sowohl Preise als auch reale Größen (Mengen) berücksichtigt. Der Modul DPAG unterscheidet zwischen

- Transaktionssendungen und
- Werbesendungen.

Beim Absatz von Transaktionssendungen wird unterschieden nach den Nachfragergruppen

- private Haushalte;
- geschäftliche Versender, die umsatzsteuerpflichtig sind (bzw. wo Porti voll umsatzsteuerpflichtigen Endprodukten der Versender zuzuordnen sind), sowie
- geschäftliche Versender, die nicht umsatzsteuerpflichtig sind (bzw. wo Porti nicht umsatzsteuerpflichtigen Endprodukten der Versender zuzuordnen sind).

Werbesendungen werden nur von geschäftlichen Nutzern nachgefragt. Wir unterscheiden hinsichtlich der Nachfragergruppen der

- geschäftlichen Versender, die umsatzsteuerpflichtig sind (bzw. wo Porti voll umsatzsteuerpflichtigen Endprodukten der Versender zuzuordnen sind) und
- geschäftlichen Versender, die nicht umsatzsteuerpflichtig sind (bzw. wo Porti nicht umsatzsteuerpflichtigen Endprodukten der Versender zuzuordnen sind).

Hinsichtlich der Preise wird jeweils nur ein durchschnittlicher Preis für Transaktionssendungen sowie ein durchschnittlicher Preis für Werbesendungen unterschieden.

### ***Aufwendungen Briefdienst***

Auf der Aufwandseite für den Briefdienst unterscheidet das Modell einerseits die Vorleistungsbezüge sowie – zusammengefasst in einer einzigen Größe – die anderen Aufwandpositionen (im Wesentlichen Personalaufwand und Abschreibungen). Die Vorleistungsbezüge sind differenziert nach

- Aufwendungen der DPAG für (umsatzsteuerpflichtige) Vorleistungen, die vollständig den im Zustand 0 *nicht umsatzsteuerpflichtigen* Diensten zuzuordnen sind;
- Aufwendungen der DPAG für (umsatzsteuerpflichtige) Vorleistungen, die vollständig den *umsatzsteuerpflichtigen* Diensten zuzuordnen sind; sowie
- Aufwendungen der DPAG für (umsatzsteuerpflichtige) Vorleistungen, die *teilweise* umsatzsteuerpflichtigen Diensten zuzuordnen sind ("gemischte Vorleistungen"). Diese Aufwendungen werden den umsatzsteuerpflichtigen bzw. nicht umsatzsteuerpflichtigen Diensten über einen Anteilsfaktor zugeordnet, der nach den Umsatzanteilen dieser Dienste (am Gesamtumsatz des UB BRIEF) bestimmt wurde.

### ***Investitionen Briefdienst***

Investitionen gehen deshalb in das Modell ein, weil in ihnen ebenso - wie in den Vorleistungsbezügen - in der Regel Umsatzsteuer enthalten ist.<sup>27</sup> Es werden unterschieden:

- Investitionen der DPAG, die vollständig den nicht umsatzsteuerpflichtigen Diensten zuzuordnen sind;
- Investitionen der DPAG, die vollständig den umsatzsteuerpflichtigen Diensten zuzuordnen sind; und
- Investitionen der DPAG, die teilweise umsatzsteuerpflichtigen Diensten zuzuordnen sind ("gemischte Investitionen"). Die Zurechnung zu den beiden vorgenannten Kategorien erfolgt wiederum über einen Anteilsfaktor.

### ***(Vor-Steuer-) Gewinn Briefdienst***

Aus der Gegenüberstellung von Umsätzen und Aufwendungen errechnen wir eine (Vor-Steuer-) Gewinngröße für den Briefdienst der DPAG. Der Vergleich dieser Größen im Zustand 1 und Zustand 0 ergibt dabei den isolierten Effekt der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung auf den Gewinn der DPAG. Dabei werden im Wesentlichen zwei Effekte wirksam. Erstens verändern sich die Umsätze der DPAG infolge der Mengenreaktionen der Nachfrager nach Briefdienstleistungen (vgl. Abschnitt 3.3). Zweitens wird die bisher nicht abziehbare Vorsteuer ergebniswirksam.

### ***Relevante Steuern Briefdienst***

Mit Blick auf die DPAG als Steuerschuldner werden durch die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung im Modell drei wesentliche steuerlich relevante Tatbestände virulent:

- Umsätze, die bisher nicht mit Umsatzsteuer belegt waren, werden umsatzsteuerpflichtig.
- In Vorleistungen und Investitionen enthaltene Vorsteuer, die bisher nicht abzugsfähig war, wird abzugsfähig.
- Bisher nicht abzugsfähige Vorsteuer, die abzugsfähig wird, verändert ceteris paribus den Gewinn und damit die Gewinnsteuerbelastung.

Im Teilsegment Steuern werden diese drei Faktoren abgebildet. Die letzte Zielgröße ist also die Abschätzung der (a-priori zu erwartenden) Minderung der Steuerlast der DPAG.

---

<sup>27</sup> Daher wurden bei den Modellinputs hier lediglich Investitionen in Sachanlagen, nicht jedoch in immaterielle Vermögenswerte berücksichtigt.

### 3.3 Kundensegmente

Der Modul Kundensegmente fokussiert auf private Haushalte einerseits und Geschäftskunden andererseits. Er hat im Rahmen des Gesamtmodells im Wesentlichen zwei Ziele:

- Berechnung von Mengenveränderungen infolge der preislichen Maßnahmen der DPAG nach einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung sowie
- Abschätzung von direkten Auswirkungen einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung auf einzelne Kundengruppen.

#### ***Elastizitäten***

Um die Mengenveränderungen abzubilden, werden im Modell Preiselastizitäten der folgenden Nachfragesegmente berücksichtigt:

- Nachfrage der privaten Haushalte nach Transaktionssendungen;
- Nachfrage der Geschäftskunden nach Transaktionssendungen und
- Nachfrage der Geschäftskunden nach Werbesendungen.

Mengenreaktionen, d. h. das Niveau der Nachfrage nach den beiden Sendungsarten im Zustand 1 (nach Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung) werden jeweils berechnet als Produkt von spezifischer Elastizität, prozentualer Preisänderung und dem entsprechenden Niveau der Nachfrage im Ausgangszustand 0.

#### ***Auswirkungen einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung auf einzelne Kundengruppen***

Hierbei gehen wir von den folgenden Wirkungszusammenhängen aus:

Private Haushalte zahlen für bisher umsatzsteuerbefreite Dienstleistungen der DPAG jetzt Umsatzsteuer. Anders gesagt hat diese Kundengruppe (absehbar) vermehrte Aufwendungen für Dienstleistungen der DPAG, sofern die Umsatzsteuer ganz oder teilweise auf die Kunden überwälzt wird (siehe Szenarien in Abschnitt 3.6). Der partialanalytische Ansatz unseres Modells wird hier insoweit unterstrichen, als wir keine weitergehenden Annahmen über Ausweichreaktionen der privaten Haushalte bei anderen Ausgabepositionen bzw. der Ersparnis machen. Anders gesagt, es wird nicht weiter modelliert, wie die vermehrten Aufwendungen für Briefdienstleistungen finanziert werden.

Mit Blick auf Geschäftskunden liegt es im Wesen der Umsatzbesteuerung in Deutschland, dass diese auf Dienstleistungen der DPAG, die bisher von der Umsatzsteuer befreit waren, Vorsteuerabzug geltend machen können. Dies gilt allerdings nur in dem

Maße, wie die von den gewerblichen Kunden nachgefragten Dienstleistungen der DPAG für umsatzsteuerpflichtige Umsätze verwendet werden. Grundsätzlich gibt es also zwei Gruppen von Geschäftskunden: Geschäftskunden, bei denen die heute der Umsatzsteuer unterliegenden Dienstleistungen der DPAG entweder umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen zuordenbar sind (vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunden), oder aber nicht umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen zuordenbar sind (nicht vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunden).

Das Modell bildet für jede dieser Kundengruppen die Nachfrage sowohl nach Transaktionssendungen als auch nach Werbesendungen ab. Es stellt sich die Frage, welche der drei Kundengruppen welchen Anreiz zu Mengenanpassungen infolge der (Brutto-) Preiserhöhung der DPAG hat.

Die Gruppe der vorsteuerabzugsberechtigten Geschäftskunden hat im Grunde keinen Anreiz zu Mengenanpassungen, da die Umsatzsteuererhebung seitens der DPAG nicht kostenwirksam wird, d. h. für sie ergebnisneutral ist. Im Modell wird für diese Kundengruppe angenommen, dass Vorsteuern, die beim Bezug von Briefdiensten entstehen, stets vollständig in Abzug gebracht werden können, d. h. im Wesentlichen: Die Umsätze der Geschäftskunden übersteigen ihre Vorleistungen; sie schaffen Mehrwert.

Für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunden ist die Besteuerung der Briefdienstleistungen der DPAG insoweit ergebnisvermindernd, als sie kostenerhöhend ist. Dabei ist implizit im (partialanalytischen) Modell unterstellt, dass diese Kundengruppe die gestiegenen Gestehungskosten nicht weiter überwälzt. Tendenziell gibt es somit bei diesen Kunden einen Anreiz zu Mengenanpassungen infolge der (Brutto-) Preiserhöhung der DPAG.

Diese Auswirkungen einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung induzieren im Geschäftskundensegment damit ebenfalls Wirkungen bei der Gewinnbesteuerung. Bei den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Geschäftskunden kommt es – sofern sie gewinnsteuerpflichtig, also z. B. keine Behörden sind – ceteris paribus zu einer geringeren Gewinnsteuerbelastung.

### **3.4 Öffentliche Haushalte**

In unserem Modell ist die Kernfrage für den Sektor Staat, welche Änderung im Steueraufkommen sich insgesamt durch die Einführung der Umsatzsteuerpflicht auf alle Dienstleistungen der DPAG ergibt. Nicht explizit berechnet wird hingegen im partialanalytischen Modellzusammenhang, in welcher Höhe öffentliche Versender eine zusätzliche Steuerbelastung erfahren, wenn die DPAG vollständig umsatzsteuerpflichtig wird.

Bei dieser Vorgehensweise werden im Sektor Staat bei einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung auf Briefdienste im Wesentlichen die folgenden Effekte virulent:

- Veränderte Umsatzsteuerzahlungen seitens der DPAG;
- Veränderte Gewinnsteuerzahlungen seitens der DPAG;
- Veränderte Vorsteuerabzugsbeträge gewerblicher Versender sowie
- Veränderte Gewinnsteuerzahlungen gewerblicher Versender.

Das Modell berechnet den Saldo aus diesen Effekten.

### 3.5 Datenbasis und wichtige quantitative Annahmen

Die vorstehenden Ausführungen haben deutlich gemacht, dass in das Modell eine Vielzahl von Inputgrößen (z. B. Preise, Mengen) sowie Parameter (z. B. Elastizitäten, Steuersätze, Nachfrageanteile einzelner Kundengruppen) eingehen. Das Modell hat implizit zwei Kategorien von Variablen:

- Endogene Größen und
- Exogene Größen.

Endogene Größen werden *im Modell* (d. h. über eine Gleichung in der die endogene Größe „auf der linken Seite“ steht, und „auf der rechten Seite“ entsprechend die Zusammenhänge spezifiziert sind) erklärt. Exogene Größen werden hingegen nicht im Modell erklärt. Anders gesagt, endogene Größen werden im Modell berechnet und ihre Werte werden nicht von außen vorgegeben. Exogene Größen steuern hingegen das Modell und ihre Werte müssen von außen in das Modell gegeben werden.

#### ***Exogene Inputdaten***

Wesentliche exogene Größen im Modell sind zum einen die Folgenden:

- Nachfragestruktur bei Transaktionssendungen bzw. bei Werbesendungen. Relevant sind hier insbesondere die Anteile, die auf vorsteuerabzugsberechtigte Versender einerseits und nicht vorsteuerabzugsberechtigte Versender andererseits entfallen.
- Anteil der der DPAG bezogenen Vorleistungen (und damit der enthaltenen Vorsteuern), die dem Briefdienst zuzurechnen sind.
- Anteil der Investitionen der DPAG (und damit der enthaltenen Vorsteuern), die dem Briefdienst zuzurechnen sind.

Bei der Zuweisung von quantitativen Werten für diese exogenen Größen ist eine Vielzahl von Datenquellen genutzt worden. Hierzu gehören im Wesentlichen:

- Angaben der Gewinn- und Verlustrechnungen bzw. der Bilanzen der DPAG sowie der Konzernberichterstattung der DPWN. In der Regel wurden Daten aus dem Jahr 2004 herangezogen; in Einzelfällen (wo für 2004 singuläre Effekte vorlagen oder vermutet werden mussten) auch Durchschnittswerte der Jahre 2001-2004.

- Vergleichswerte aus dem Ausland, insbesondere hinsichtlich der Nachfragestruktur.
- Plausibilisierung durch Experteninterviews mit Vertretern von Verbänden, Nachfragern/Großkunden und privaten Briefdienstleistern.

Weitere exogene Größen im Modell sind zum anderen die folgenden Parameter:

- Elastizitäten der Nachfragergruppen hinsichtlich Transaktionssendungen bzw. Werbesendungen.
- Gewinnsteuersätze für DPAG und gewinnsteuerpflichtige Geschäftskunden.

Bei der Zuweisung von Werten für die Elastizitäten wurde im Wesentlichen auf wissenschaftliche Veröffentlichungen Bezug genommen. Sie beruhen zumeist auf ökonometrischen Analysen aus Großbritannien, Frankreich, Finnland, Portugal und den USA und liegen für alle Kundengruppen zwischen null und eins. Für Werbesendungen wurden höhere Elastizitäten angenommen als für Transaktionssendungen.

Als Gewinnsteuersätze wurde der Nominalsteuersatz der Körperschaftssteuer (inkl. Solidarzuschlag) zuzüglich des durchschnittlichen Gewerbesteuersatzes in Deutschland für 2005 unterstellt.<sup>28</sup> Diese Grenzsteuersätze wurden dabei Durchschnittssteuersätzen vorgezogen, weil es im Rahmen dieser Untersuchung galt, partialanalytisch die Auswirkungen der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung zu quantifizieren. Bei dieser Betrachtung muss jede zusätzliche Einheit Gewinn grundsätzlich mit dem Grenzsteuersatz belastet werden, da in der Praxis übliche Minderungen der Bemessungsgrundlage – und also die vom Nominalsteuersatz abweichenden durchschnittlichen Steuersätze – unabhängig von der Umsatzbesteuerung sind.

### 3.6 Modellergebnisse

Mit dem dargestellten Modell wurden Berechnungen für drei Szenarien durchgeführt. Sie unterscheiden sich darin, in welchem Maße die DPAG die Umsatzsteuer an ihre Kunden überwälzt bzw. selbst trägt:

- Im Szenario 1 verändern sich die Nettopreise der DPAG nach Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung nicht. Dies entspricht der vom Vorstandsvorsitzenden der DPAG vielfach in Zeitungsinterviews geäußerten Auffassung, die aktuellen Porti seien Nettopreise und die Umsatzsteuer bewirke eine Brutto-Portoerhöhung um den Umsatzsteuersatz.

---

<sup>28</sup> Hier wurden für Körperschafts- und Gewerbesteuer sowie den Solidarzuschlag die gesetzlichen Nominalsteuersätze für 2005 unterstellt. Der durchschnittliche Satz der Gewerbesteuer bemisst sich nach dem durchschnittlichen Hebesatz im Jahr 2004 (388%). Vgl. Statistisches Bundesamt (2005).



- Im Szenario 2 werden im Modell die Brief-Porti genau so angepasst, dass sich das Betriebsergebnis der DPAG durch die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung nicht verändert. Diese Preissenkung berücksichtigt sowohl den Vorsteuerabzug der DPAG als auch Mengenanpassungen der Nachfrager. Im Unterschied zum ersten Szenario gibt die DPAG ihre Kosteneinsparungen infolge des Vorsteuerabzugs in Form von (Netto-) Preissenkungen an die Kunden weiter. Insoweit die aktuellen Briefpreise kostenorientiert sind, folgt dieses Szenario damit den Grundsätzen der Kostenorientierung des Postgesetzes.<sup>29</sup>
- Im **Szenario 3** werden die Netto-Preise genau so angepasst, dass die heutigen Brutto-Preise unverändert bleiben. Dieses Szenario entspricht damit der Einführung der Umsatzsteuer für die Deutsche Telekom zu Anfang 1996 – damals blieben (für Monopoldienste) die Brutto-Tarife nach Einführung der Umsatzsteuer unverändert.

### 3.6.1 Szenario 1: Keine Veränderung der Nettopreise

Im Fall, dass die Nettopreise der DPAG nach Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung unverändert bleiben (Szenario 1), kommen wir auf Grundlage der uns zur Verfügung stehenden Informationen bezüglich der Inputdaten und Parameter des Modells zu folgenden wesentlichen Ergebnissen:

#### **DPAG**

Die DPAG ist „Gewinner“ einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung auf Briefdienste. Im Saldo der berücksichtigten belastenden und entlastenden Effekte ergibt sich ein positiver Beitrag zum Vor-Steuerge Gewinn von rund 320 Mio. € (rund 200 Mio. € nach Steuern).

#### **Private Haushalte**

Die privaten Haushalte in Deutschland würden in ihrer Gesamtheit durch die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung auf Briefdienste einen Kaufkraftentzug von knapp 190 Mio. € erleiden. Bezogen auf die Gesamtzahl der Haushalte in Deutschland<sup>30</sup> ergibt sich eine rechnerische Belastung pro Haushalt in einer Größenordnung von knapp 4,80 € pro Jahr.

---

<sup>29</sup> Diese Studie untersucht nicht, ob oder inwiefern die aktuellen Brief-Porti tatsächlich kostenorientiert sind. Die Preissenkung in Szenario 2 stellt lediglich sicher, dass solche Kostenveränderungen berücksichtigt werden, die allein auf die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung zurückzuführen sind (Partialanalyse).

<sup>30</sup> Gesamtanzahl der Haushalte in Deutschland, Stand März 2004: rund 39,1 Mio.

## **Geschäftskunden**

Die Geschäftskunden insgesamt gehören bei einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung zu den „Verlierern“. Insgesamt berechnen wir durch die höheren Vorleistungskosten für die Geschäftskunden, die nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, sowie ihre in der Folge verringerte Gewinnsteuerlast ceteris paribus insgesamt eine Verminderung des „Gewinns nach Steuern“ von knapp 340 Mio. €<sup>31</sup> Für vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunden ergibt sich keine Veränderung.

## **Staat**

Insgesamt saldieren sich die entsprechenden positiven und negativen Zahlströme beim Staat auf einen positiven Betrag von gut 330 Mio. €. Der Sektor Staat zählt also zu den „Gewinnern“ einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung. Das Modellergebnis für den saldierten Effekt auf die öffentlichen Haushalte untergliedert sich in folgende Komponenten:

- + rd. 1,66 Mrd. € Veränderung „brutto“ abgeführter Umsatzsteuer durch DPAG.
- rd. 570 Mio. € Veränderung Vorsteuerabzug DPAG
- + rd. 120 Mio. € Veränderung Gewinnsteuer DPAG
- rd. 760 Mio. € Vorsteuerabzug Geschäftskunden
- rd. 120 Mio. € Gewinnsteuern Geschäftskunden

### 3.6.2 Szenario 2: Kostenorientierte Anpassung der Nettopreise

Im zweiten Szenario gibt die DPAG ihre Einsparungen infolge des ermöglichten Vorsteuerabzugs in Form sinkender Nettopreise an ihre Kunden weiter. Unsere Modellberechnungen liefern für dieses Szenario folgende Ergebnisse:

## **DPAG**

In diesem Szenario verändert sich der Gewinn der DPAG definitionsgemäß nicht.

---

<sup>31</sup> Die berechnete Veränderung der Gewinnbesteuern bezieht sich nur auf den Teil der Geschäftskunden, die überhaupt der Körperschafts- oder Gewerbeertragsteuer unterliegen; also insbesondere nicht auf öffentliche Versender.

### **Private Haushalte**

Die privaten Haushalte in Deutschland würden in ihrer Gesamtheit durch die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung auf Briefdienste einen Kaufkraftentzug von knapp 130 Mio. € erleiden. Bezogen auf die Gesamtzahl der Haushalte in Deutschland ergibt sich damit eine rechnerische Belastung pro Haushalt von gut 3,20 € pro Jahr.

### **Geschäftskunden**

Bei den Auswirkungen auf Geschäftskunden im zweiten Szenario müssen vorsteuerabzugsfähige Kunden einerseits und nicht vorsteuerabzugsfähige Geschäftskunden andererseits separat betrachtet werden. Letztere (darunter Banken, Versicherungen, Behörden, Kirchen usw.) werden mit insgesamt ca. 230 Mio. € belastet, während umsatzsteuerpflichtige Versender „nach Steuern“ ein Plus von rund 90 Mio. € verbuchen. Für beide Gruppen von Geschäftskunden in Summe ergibt sich eine Belastung „nach Steuern“ von etwa 150 Mio. €.

### **Staat**

Insgesamt saldieren sich die entsprechenden positiven und negativen Zahlströme beim Staat auf einen positiven Betrag von gut 270 Mio. €. Der Sektor Staat zählt also auch in diesem Szenario zu den „Gewinnern“ einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung. In Anbetracht der Größenordnung bleibt jedoch unsere Einschätzung bestehen, dass das errechnete Ausmaß der positiven Effekte kaum geeignet ist, die öffentlichen Haushalte merklich zu entlasten.

Das Modellergebnis für den saldierten Effekt auf die öffentlichen Haushalte untergliedert sich in folgende Komponenten:

- + rd. 1,60 Mrd. € Veränderung „brutto“ abgeführter Umsatzsteuer durch DPAG.
- rd. 570 Mio. € Veränderung Vorsteuerabzug DPAG  
(Keine Veränderung Gewinnsteuer DPAG)
- rd. 730 Mio. € Vorsteuerabzug Geschäftskunden
- rd. 30 Mio. € Gewinnsteuern Geschäftskunden

### 3.6.3 Szenario 3: Keine Veränderung der Bruttopreise

Im Fall, dass die DPAG ihr Nettopreise nach Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung so absenkt, dass die Bruttopreise unverändert bleiben (Szenario 3), liefern unsere Modellberechnungen, auf Grundlage der uns zur Verfügung stehenden Informationen bezüglich der Inputdaten und Parametern, folgende wesentliche Ergebnisse:

#### **DPAG**

Die DPAG wird durch die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung auf Briefdienste belastet. Im Saldo aller berücksichtigten Effekte ergibt sich ein negativer Beitrag zum Nach-Steuerertrag von rund 420 Mio. € (rund 680 Mio. € vor Steuern).

#### **Private Haushalte**

Für die privaten Haushalte ergibt sich in diesem Szenario keine Veränderung. Sie zahlen nach wie vor Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung identische Preise und ihre Nachfrage verändert sich nicht.

#### **Geschäftskunden**

Die Geschäftskunden werden durch die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung entlastet. Dabei bleiben Nachfrage und Aufwand der nicht vorsteuerabzugsfähigen Geschäftskunden unverändert. Für die vorsteuerabzugsfähigen Geschäftskunden hingegen ergibt sich ein positiver „Gewinnbeitrag nach Steuern“ von knapp 280 Mio. €.

#### **Staat**

Insgesamt saldieren sich die entsprechenden positiven und negativen Zahlströme beim Staat auf einen positiven Betrag von gut 150 Mio. €. Der Sektor Staat zählt also zu den „Gewinnern“ einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung. Gleichwohl ist auch festzuhalten, dass das errechnete Ausmaß der positiven Effekte auf die öffentlichen Haushalte nicht dazu angetan ist, einen wesentlichen Beitrag zur Konsolidierung und Sanierung der öffentlichen Haushalte in Deutschland zu leisten.

Das Modellergebnis für den saldierten Effekt auf die öffentlichen Haushalte untergliedert sich in folgende Komponenten:

- + rd. 1,50 Mrd. € Veränderung „brutto“ abgeführter Umsatzsteuer durch DPAG.
- rd. 570 Mio. € Veränderung Vorsteuerabzug DPAG
- rd. 260 Mio. € Veränderung Gewinnsteuer DPAG

- rd. 680 Mio. € Vorsteuerabzug Geschäftskunden
- + rd. 170 Mio. € Gewinnsteuern Geschäftskunden

#### 3.6.4 Vergleich der Szenarioergebnisse

Die Szenarien, für die in den vorigen Abschnitten die Ergebnisse unserer Modellberechnungen dargestellt wurden, unterscheiden hinsichtlich der Preise der DPAG im Zustand 1, d. h. nach Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung. Für die DPAG geht diese Aufhebung der Umsatzbesteuerung in erster Linie mit Kosteneinsparungen infolge zusätzlichen Vorsteuerabzugs einher. Während die DPAG im ersten Szenario diesen „Gewinn“ für sich vereinnahmt, indem sie die Umsatzsteuer vollständig an die Kunden überwälzt, werden die Kosteneinsparungen im zweiten Szenario in Form von (Netto-) Preissenkungen an die Kunden des Unternehmens weitergegeben. Das Ergebnis der DPAG bleibt, unter Berücksichtigung der Mengenanpassungen der Nachfrager, unverändert. Im dritten Szenario bleiben die Bruttopreise der DPAG unverändert, d. h. ihre Nettopreise sinken um den Kehrwert von 1,16. Im dritten Szenario trägt damit die DPAG die Umsatzsteuer vollständig und überwälzt sie nicht an ihre Kunden.

Tabelle 4: Übersicht Modellergebnisse: Nettoentlastung bzw. -belastung für verschiedene Wirtschaftseinheiten durch Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für Briefdienste (gerundet)

Wirtschaftseinheit	Effekt auf <sup>1)</sup>	Geschätzte Nettoentlastung durch Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für Briefdienste		
		Szenario 1 (Nettopreise unverändert)	Szenario 2 (Kostenorientierte Anpassung der Nettopreise)	Szenario 3 (Bruttopreise unverändert)
Staat	Aufkommen aus USt, KSt und GewSt	+ 330 Mio. €	+ 270 Mio. €	+ 150 Mio. €
Private Haushalte	Verfügbares Einkommen für Konsum (außer Briefdienstleistungen)	- 5 € / HH	- 3 € / HH	0
Geschäftskunden	(Brutto-) Wertschöpfung	- 340 Mio. €	- 150 Mio. €	+ 280 Mio. €
davon vorsteuerabzugsberechtigte		0	+ 90 Mio. €	+ 280 Mio. €
davon nicht vorsteuerabzugsberechtigte		- 340 Mio. €	- 230 Mio. €	0
Deutsche Post AG	(Nachsteuer-) Gewinn	+ 200 Mio. €	0	- 420 Mio. €

1) Diese Spalte macht deutlich, dass die hier dargestellten Modellergebnisse für die einzelnen betrachteten Wirtschaftseinheiten auf unterschiedlichen Betrachtungsebenen beruhen. Eine Saldierung der jeweils errechneten quantitativen Effekte aller Wirtschaftseinheiten in Szenario 1 bzw. 2 führt deshalb nicht zu sinnvollen Ergebnissen.

Quelle: WIK-Consult.

Für die drei Szenarien gibt Tabelle 4 eine vergleichende Übersicht der finanziellen Auswirkungen einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung auf die Wirtschaftseinheiten Staat, private Haushalte, Geschäftskunden und die DPAG.

- Für den Staat ergibt sich in allen Szenarien eine Entlastung der öffentlichen Haushalte durch Steuermehreinnahmen in der Größenordnung von 150-330 Mio. €. Die Höhe dieser Mehreinnahmen ist insbesondere davon abhängig, in welchem Maße die Deutsche Post AG die Umsatzsteuer auf ihre Kunden überwälzt
- Für die privaten Haushalte ergibt durch die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung auf Briefdienste eine rechnerische Belastung von maximal 5 € pro Jahr (Szenario 1). Im Szenario 2 ergibt sich eine jährliche Zusatzbelastung von ca. 3 €, im dritten Szenario ist die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für private Haushalte neutral.
- Vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunden („normal umsatzsteuerpflichtige Unternehmen“) sind „Gewinner“ der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für Briefdienste. Im Szenario 1 (unveränderte Nettopreise) werden sie weder be- noch entlastet. Im Szenario 2 (kostenorientierte Anpassung der Nettopreise) verbuchen sie einen positiven Ergebnisbeitrag in der Größenordnung von 100 Mio. €, im dritten Szenario knapp 300 Mio. €
- Nicht vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunden (z. B. Banken, Versicherungen, Behörden und Krankenkassen) werden durch eine Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für Briefdienste belastet. Insgesamt berechnen wir für diese Kundengruppe infolge der höheren Vorleistungskosten eine maximale Mehrbelastung in einer Größenordnung von 230 Mio. € (Szenario 2) bis 340 Mio. € (Szenario 1). Im dritten Szenario ist die Umsatzsteuereinführung für diese Versendergruppe neutral.
- Die DPAG profitiert im ersten Szenario von der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für Briefdienste; wir berechnen einen positiven Ergebnisbeitrag in der Größenordnung von 200 Mio. €, das entspricht über 10 % des Jahresüberschusses ihres Unternehmensbereichs (UB) BRIEF der Deutsche Post World Net im Jahr 2004. Definitionsgemäß profitiert die DPAG im zweiten Szenario nicht von der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung; Ergebnis und Rendite des Unternehmens verändern sich nicht. Im dritten Szenario verringert sich der Gewinn des Unternehmens in der Größenordnung von 420 Mio. €, das entspricht etwa 19 % des Ergebnisses des UB BRIEF im Jahr 2004. Die Umsatzrendite würde sich rechnerisch von rd. 16 % auf ca. 13 % verringern.

Es ist nicht überraschend, dass sämtliche Kundengruppen im zweiten und dritten Szenario, wo die DPAG ihre Kostenersparnisse an die Kunden weitergibt, durch die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung relativ weniger belastet bzw. stärker entlastet werden als im Szenario, wo die DPAG ihren auf die Steuerpolitik zurückzuführenden zusätzlichen Gewinn selbst vereinnahmt.

### 3.7 Sensitivitätsanalyse

Die bisher vorgestellten Ergebnisse beruhen auf einer Parametrisierung des Modells, die wir nach Lage der zur Verfügung stehenden Erkenntnisse über den deutschen Briefmarkt, aber auch auf Basis ausländischer Vergleichswerte als sachgerecht und mit den tatsächlichen Verhältnissen am ehesten kompatibel ansehen. Gleichwohl ist festzuhalten, dass es im Wesen eines Modells liegt, dass die Modellergebnisse von den entsprechenden Annahmen bzw. den Parametrisierungen mehr oder weniger stark abhängen.

Um die Robustheit der im folgenden Abschnitt dargestellten Ergebnisse abzuschätzen, sind daher eine Reihe von Sensitivitätsanalysen durchgeführt worden. Das Vorgehen war hierbei wie folgt: Wir haben jede der wesentlichen exogenen Größen des Modells (vgl. Abschnitt 3.5) jeweils um einen bestimmten Prozentsatz geändert und dann festgestellt, wie sich diese Änderungen im Modell auswirkt. Letztlich sind so für über 30 Szenarien Simulationsläufe gemacht worden, bei denen die exogenen Einflussfaktoren jeweils innerhalb des Bereichs der realistisch als möglich anzunehmenden Ausprägungen der Faktoren variiert wurden. Dieses sequentielle Verfahren erscheint für eine Beurteilung der Robustheit der Wirkungsrichtungen bzw. Größenordnungen der Effekte einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung durchaus angemessen. Eine Alternative wäre, eine vertiefte Szenarienanalyse vorzunehmen; dies erscheint in Anbetracht der relativ robusten Ergebnisse jedoch nicht erforderlich.

Die Modellergebnisse sind insgesamt robust gegenüber Veränderungen sämtlicher Inputdaten und Parameter. Im Ergebnis ist als kritischste Inputgröße jedoch der Anteil der vorsteuerabzugsberechtigten Versender an der Gesamtnachfrage der Geschäftskunden zu betrachten. Diese Größe beeinflusst besonders stark das Steueraufkommen der öffentlichen Haushalte.



## 4 Bewertung der Ergebnisse und Schlussfolgerungen

Mit Blick auf die quantitativen Auswirkungen einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung liefern unsere Modellberechnungen für den Briefmarkt folgende wesentliche Ergebnisse:

- Für den Staat ergeben sich saldierte Mehreinnahmen der öffentlichen Haushalte in der Größenordnung von 150-330 Mio. €
- Für die privaten Haushalte insgesamt ergibt sich eine rechnerische Belastung pro Haushalt von maximal 5 € pro Jahr.
- Für „normal umsatzsteuerpflichtige Geschäftskunden“ ergibt sich aggregiert, je nach Preisanpassung der DPAG, eine Entlastung in der Größenordnung von bis zu 280 Mio. €. Für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunden insgesamt berechnen wir, wiederum abhängig von der Preisgestaltung der DPAG, eine zusätzliche Belastung in der Größenordnung von maximal 340 Mio. €
- Die Deutsche Post AG kann durch zusätzlichen Vorsteuerabzug einen zusätzlichen „Gewinn“ in der Größenordnung von 200 Mio. € realisieren, falls sie die Umsatzsteuer vollständig an ihre Kunden überwälzt – dies entspricht etwa 19 % ihres Jahresüberschusses des Jahres 2004 (EBITA). Trägt sie die Umsatzsteuer hingegen vollständig selbst, ergibt eine Minderung ihres Ergebnisses in einer Größenordnung von 420 Mio. €

Ziel dieses Kapitels ist nun, die Vor- und Nachteile der Umsatzsteuerbefreiung für einige Postdienste der DPAG einander gegenüberzustellen. Es soll eine fundierte Grundlage für eine politische Abwägung dieser Vor- und Nachteile auf unterschiedliche Interessengruppen bieten und damit zur Versachlichung der Debatte um eine Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 11b UStG beitragen.

Bei volkswirtschaftlicher Betrachtung sind als Nachteil der gegenwärtigen Umsatzsteuerbefreiung insbesondere die erheblichen Wettbewerbsverzerrungen zu sehen. Sie beeinträchtigen positive Marktentwicklungen hin zu mehr Innovation, höherer Effizienz und niedrigeren Preisen im Postsektor.

Diesen Nachteilen sind im politischen Abwägungsprozess die etwaigen Vorteile der Umsatzsteuerbefreiung (bezüglich der politischen Zielsetzungen) gegenüberzustellen. Als ein wesentliches Ziel der gegenwärtigen Umsatzsteuerbefreiung könnte eine Entlastung der Verbraucher beim Bezug von Postdienstleistungen in Betracht kommen. Unsere Analyse kommt aber zum Ergebnis, dass Begünstigte der Steuerbefreiung im Wesentlichen die nicht vorsteuerabzugsberechtigten Geschäftskunden sind, darunter insbesondere Banken, Versicherungen und Behörden. Den Modellberechnungen zufolge würden die privaten Haushalte durch eine Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung beim Bezug von Briefdiensten nur in relativ geringem Maße zusätzlich belastet (jährlich

maximal 5 € pro Haushalt). Fasst man die Umsatzsteuerbefreiung als „Steuersubvention“ auf, so kommt diese heute überwiegend nicht privaten Haushalten, sondern den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Geschäftskunden zugute.

Die Abwägung der verschiedenen Effekte der Umsatzsteuerbefreiung (bzw. ihrer Aufhebung) erfordert letztlich eine politische Entscheidung. Folgende Erwägungen sind (aus Sicht der Verfasser) bei dieser Entscheidung besonders zu berücksichtigen:

- Aus haushaltspolitischer Sicht ist zunächst zu konstatieren, dass sich im Modell Steuerermehreinnahmen in einer Größenordnung von 150-330 Mio. € ergeben.
- Im Rahmen einer Kosten-Nutzen-Abwägung des Staates stellt sich die Frage, ob die politische Bedeutung der Entlastung von nicht vorsteuerabzugsberechtigten Geschäftskunden wie Banken, Versicherungen und Behörden als „Begünstigte der Umsatzsteuerbefreiung“ tatsächlich den Verzicht auf eine Haushaltsentlastung in der Größenordnung von 300 Mio. € rechtfertigt. Insbesondere ist fragwürdig, weshalb diese Unternehmen und Institutionen gerade beim Bezug von Briefdiensten subventioniert werden sollten – aber nicht z. B. beim Bezug von Büromaterial, Telekommunikations- oder Beratungsleistungen). Dies gilt umso mehr angesichts der gegenwärtig desolaten Lage der öffentlichen Haushalte und der aktuellen Diskussionen um die Abschaffung von „Steuersubventionen“ sowie der angekündigten Erhöhung des Umsatzsteuersatzes.
- Aus wettbewerbspolitischer Sicht ist die Umsatzsteuerbefreiung der DPAG äußerst problematisch. Sie bewirkt erhebliche Wettbewerbsverzerrungen und führt zu ineffizienten Marktergebnissen: Private Postunternehmen im Wettbewerb müssen für etwa die Hälfte aller Kunden (gemessen am Briefaufkommen) infolge der Umsatzbesteuerung wesentlich niedrigere Nettopreise anbieten, um der DPAG preislich gleichwertige Angebote entgegenzusetzen. Damit erzielen sie bei gleichen Kosten ceteris paribus eine erheblich geringere Rendite als die DPAG (bei den genannten Kundengruppen). Dies verschlechtert ihre Wettbewerbsposition zusätzlich zu den Nachteilen, die aus dem Restmonopol, den geringeren Größenvorteilen sowie der dominierenden Stellung der DPAG in den liberalisierten Marktsegmenten der DPAG resultieren.
- Die von der großen Koalition beabsichtigte Anhebung des Umsatzsteuersatzes auf 19 Prozentpunkte würde bei Fortbestand der Umsatzsteuerbefreiung für Postdienste der DPAG die bestehenden Wettbewerbsverzerrungen weiter verschärfen und gefährdet potenziell die von privaten Briefdienstleistern geschaffenen Arbeitsplätze.

In Abwägung der dargestellten Aspekte gebietet sich aus Sicht der Verfasser insgesamt eine Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung, d. h. die Streichung des § 4 Nr. 11b UStG. Unsere Analyse zeigt, dass es hinsichtlich der Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung der DPAG einen trade-off zwischen wettbewerbs- und verteilungspolitisch motivierten Zielen geben mag. Wir halten hier die wettbewerbspolitischen Erwägungen für bedeut-

samer. Mehr Wettbewerb führt zu mehr Innovation, höherer Effizienz und niedrigeren Preisen im Postsektor. Die verteilungspolitischen Auswirkungen durch die Belastung von Briefdienstleistungen mit der Umsatzsteuer auf private Haushalte halten wir für vernachlässigbar gering. Zusätzlich hätte eine Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung eine Entlastung der öffentlichen Haushalte zur Folge.

## Literaturverzeichnis

- BvDP (2002): Umsatzsteuerbefreiung der Postdienste ist gesetzmäßig. Pressemitteilung des Bundesverbandes Deutscher Postdienstleister e. V. vom 17. Mai 2002. Abgerufen unter <[www.bvdp.de](http://www.bvdp.de)>
- Cazals, C. und J.-P. Florens (2002): Econometrics of mail demand. A comparison between cross-section and dynamic data. In: Crew, M. und P. Kleindorfer (Hrsg.): Postal and delivery services. Delivering on competition. Boston 2002. S. 119-40.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften (2005): Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über die Anwendung der Richtlinie (Richtlinie 97/67/EG, geändert durch die Richtlinie 2002/39/EG). KOM(2005) 102 endgültig.
- Postcomm (2004): Competitive Market Review. September 2004. Abgerufen unter <[www.psc.uk.gov](http://www.psc.uk.gov)>
- Postcomm (2005): Tackling barriers to entry in postal markets. März 2005. Abgerufen unter <[www.psc.uk.gov](http://www.psc.uk.gov)>
- Praaning Meines (2005): EU Postal Market. A level playing field? Not yet!! Studie im Auftrag von TNT. Juni 2005. (nicht veröffentlicht).
- Regulierungsbehörde für Post und Telekommunikation (2005): Achte Marktuntersuchung für den Bereich der lizenzpflichtigen Postdienstleistungen. Abgerufen unter <[www.bundesnetzagentur.de](http://www.bundesnetzagentur.de)>
- Statistisches Bundesamt (2005): Gewerbesteuerhebesätze 2004 im Bundesdurchschnitt leicht gestiegen. Pressemitteilung vom 1. September 2005. Abgerufen unter <[www.destatis.de](http://www.destatis.de)>
- Windecker, A. (2005): Umsatzsteuer bei Postdienstleistungen. Beitrag zu einem Seminar des IePP am 23.6.2005 im Kloster Eberbach, Eltville. Abgerufen unter <[www.iepp.de](http://www.iepp.de)>
- Winter, A. (2003): Kein Vorsteuerisiko für Geschäftskundenpakete der Deutsche Post AG. Umsatzsteuerrecht (UR) 2003. S 441.
- WIK-Consult (2004): Main Developments in the European Postal Sector. Studie im Auftrag der Europäischen Kommission, GD Binnenmarkt. Juli 2004. Abgerufen unter <[europa.eu.int/comm/internal\\_market/post](http://europa.eu.int/comm/internal_market/post)>

**Anhang:**

**Gutachterliche Stellungnahme**

**von Rechtsanwalt/Steuerberater Wolfram Meven**

**im Auftrag des  
Bundesverband Internationaler  
Express- und Kurierdienste e. V.**



# Umsatzsteuerbefreiung von Postdienstleistungen

## I. Ausgangslage

1. Mit der 6. EG – Richtlinie 77/388/EWG aus dem Jahr 1977 wurden Bestimmungen für die Anpassung der Mehrwertsteuerregelungen der Mitgliedsstaaten getroffen. So sieht Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der 6. EG – Richtlinie (6. RLEWG) eine Umsatzsteuerbefreiung für die von „den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen und die dazugehörigen Lieferungen von Gegenständen“ vor.

Damals bestand in Deutschland und in allen anderen Mitgliedstaaten auf dem Postsektor ein Monopol. Seitdem gab es in Deutschland jedoch erhebliche Änderungen. Erstens wurde in der Zwischenzeit das Sondervermögen der Deutschen Bundespost in drei teilrechtsfähige „öffentliche Unternehmen“ gegliedert (Postdienst, Postbank und Telekom). Zweitens wurde in einem weiteren Schritt der Postdienst in die Rechtsform der Aktiengesellschaft umgewandelt, deren Börsengang im Jahr 2000 erfolgte. Heute hält der Bund nur noch direkt und indirekt 44,7 % der Aktien. Der überwiegende Teil von 55,3 % befindet sich im Streubesitz. Drittens besteht eine mit dem alten Monopol vergleichbare Exklusivlizenz für die Deutsche Post AG nur noch für einen Teil von Leistungen (Briefsendungen und adressierte Kataloge bei einem Einzelgewicht von weniger als 100 g und für die sog. Infopost bei einem Einzelgewicht bis 50 g). Als vierte wesentliche Änderung gibt es inzwischen zahlreiche private Dienstleister, die, mit Ausnahme des Bereichs der Exklusivlizenz, mit der Post konkurrieren, allerdings nicht von der Umsatzsteuer befreit sind.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die 6. RLEWG durch die tatsächlichen Änderungen im Postsektor inzwischen Wirkungen entfaltet, die vom Richtliniengeber nicht beabsichtigt waren und daher im Widerspruch zum Richtlinienzweck stehen.

2. In den 70er Jahren konnte der Richtliniengeber die vorgenannten Entwicklungen nicht voraussehen. Die Gründe für den Erlass der Richtlinie waren die Harmonisierung der Umsatzsteuersysteme der Mitgliedsstaaten, um letztlich einen gemeinsamen Markt zu verwirklichen, auf dem „gesunder Wettbewerb“<sup>1</sup> herrscht.

Das Ziel des gesunden Wettbewerbs ist durch die Entwicklungen auf dem Postsektor jedoch gefährdet, da Postdienstleistungen der Deutsche Post AG auch außerhalb der Exklusivlizenz umsatzsteuerfrei sind (Postsendungen bis 2 kg und

---

<sup>1</sup> Vgl. Erwägungsgründe zur 6. RLEWG.

Postpakete bis 20 kg, sog. Universaldienstleistungen), während Postdienstleistungen anderer privater Unternehmen mit der Umsatzsteuer belastet werden.

Dieser Wettbewerb existierte 1977 nicht, so dass er bei der Erwägung, die Postdienstleistungen von der Umsatzsteuer zu befreien, nicht berücksichtigt werden konnte. Da staatliche Monopole bestanden, konnte es aus damaliger Sicht nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommen.

3. Mittlerweile ist es durch die Auslegung und Anwendung der 6. RLEWG durch das Bundesministerium der Finanzen im Postsektor zu Wettbewerbsverzerrungen gekommen. Um preislich konkurrenzfähig zu sein, müssen die privaten Dienstleister daher mindestens um den Betrag der Umsatzsteuer günstiger sein als das Angebot der Deutsche Post AG.

Die EU-Kommission hat diese Problematik erkannt und vorgeschlagen, künftig alle Postdienstleistungen der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, um so Wettbewerbsverzerrungen zu beseitigen. Selbst die Bundesregierung hält das Vorliegen von Wettbewerbsverzerrungen in diesem Zusammenhang für möglich.<sup>2</sup> Deshalb hatte das für die Besteuerung der Deutsche Post AG zuständige Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen die Auffassung vertreten, die Deutsche Post AG sei wegen zu befürchtender Wettbewerbsnachteile für andere Anbieter bei der Erbringung von Dienstleistungen, die nicht der Exklusivlizenz unterliegen, auch nicht von der Umsatzsteuer zu befreien.<sup>3</sup> Die Bundesregierung hat sich dann allerdings im Vorfeld des Börsenganges der Deutsche Post AG über die Auffassung der beteiligten Steuerreferate des Bundesministeriums für Finanzen und des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen hinweggesetzt und per Einzelweisung gegenüber dem Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen angeordnet, die Deutsche Post AG neben dem Bereich der Exklusivlizenz auch für den Bereich der Universaldienstleistungen von der Umsatzsteuer zu befreien.<sup>4</sup>

Diese Weisung und die Umsatzsteuerbefreiung waren Gegenstand von erheblicher Kritik des Bundesrechnungshofes sowie von Abgeordneten und der Fraktion der CDU/CSU, die die Weisung und Steuerbefreiung für rechtswidrig halten und Anfragen und Anträge zu dem Thema stellten.<sup>5</sup>

An der Umsatzsteuerbefreiung hat sich bis heute in der Praxis jedoch nichts geändert. Es stellt sich daher die Frage nach der zutreffenden Auslegung der 6. EG-Richtlinie.

---

<sup>2</sup> Vgl. Antwort der Bundesregierung, BT-Drucks. 15/1424 v. 15.07.2003.

<sup>3</sup> Vgl. BT-Drucks.: 14/9101.

<sup>4</sup> Vgl. BT-Drucks.: 14/8152 und 14/9101.

<sup>5</sup> Vgl. BT-Drucks.: 14/8152 und 14/9101; Handelsblatt vom 24. Januar 2002; Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 25. Januar 2002.



## II. Stellungnahme

1. Richtlinien sind gemäß Art. 249 Unterabs. 3, 10 EG von den Mitgliedsstaaten in innerstaatliches Recht umzusetzen. Sie sind daher grundsätzlich nicht unmittelbar anwendbar. Richtlinien sind aber für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet sind, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich und überlassen den innerstaatlichen Stellen nur die Wahl der Form und der Mittel, um das Ziel zu erreichen. Dies bedeutet, dass die nationalen Vorschriften, die zur Umsetzung der Richtlinie erlassen wurden, von den Behörden im Hinblick auf das Ziel der Richtlinie auszulegen und anzuwenden sind. Bei der Auslegung und Anwendung des nationalen Rechts ist die Richtlinie daher zwingend zu beachten (sog. richtlinienkonforme Auslegung).
2. In Deutschland erfolgte die Umsetzung der in Rede stehenden Umsatzsteuerbefreiung (Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der 6. EG – Richtlinie) durch die Einfügung des § 4 Nr. 11 b UStG. Dort heißt es, „die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutsche Post AG“ sind steuerfrei.

Der Begriff „Postwesen“ ist in keinem Gesetz definiert und ist daher unter Berücksichtigung der Wertungen des Europarechts auszulegen.

- a) Historisch wollte der Gesetzgeber mit der Einfügung von § 4 Nr. 11 b UStG sämtliche Postdienstleistungen freistellen. Dies war damals zur Umsetzung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der 6. RLEWG geboten. Denn nachdem die Deutsche Post AG keine juristische Person des öffentlichen Rechts gem. § 2 Abs. 3 UStG mehr war, wären alle Postdienstleistungen umsatzsteuerbar geworden. Daher wollte man einen Ersatz für § 2 Abs. 3 UStG schaffen und sämtliche Postdienstleistungen erfassen, die damals identisch waren mit dem Monopolbereich. Unter Berücksichtigung der vorangeschrittenen Öffnung des Postmarktes, ist es konsequent, wenn sich die Umsatzsteuerfreistellung auch unter Berücksichtigung der ursprünglichen gesetzgeberischen Absicht, weiterhin nur auf den Monopolbereich beschränkt. Das bedeutet vorwiegend eine Beschränkung nur auf den Bereich der Exklusivlizenz (sog. Briefmonopol) der Deutsche Post AG.
- b) Diese Auslegung wird gestützt von der Systematik des Umsatzsteuergesetzes. Hier gilt der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität. Nach dem Prinzip der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer kann es sogar als konsequent betrachtet werden, sämtliche Postdienstleistungen der Besteuerung zu unterwerfen,<sup>6</sup> auf jeden Fall aber die Postdienstleistungen, bei denen Wettbewerb und kein Monopol besteht. Vor dem Hintergrund der Regelung der Ex-

---

<sup>6</sup> Vgl. Huschens, Die Entwicklung des EG-Mehrwertsteuerrechts im Jahr 1999, EuZW 2000, S. 364.

klusivlizenz als Ausnahmetatbestand von der allgemeinen Wettbewerbsfreiheit für Briefdienste liegt die Besteuerung aller Briefdienstleistungen nahe. Dies gilt um so mehr, als eine klare Abgrenzung zwischen (reservierter) Briefbeförderung und wettbewerblicher Briefdienstleistung jedenfalls im Bereich der sogenannten „D-Lizenz“ fehlt.

- c) Dieses Ergebnis muss mit dem Europarecht im Einklang stehen. Dem Begriff der öffentlichen Posteinrichtung kommt entscheidende Bedeutung zu. Nach der Rechtsprechung zur 6. RLEWG sind Begriffe aus verschiedenen Gründen (Ausnahmeregelung, Charakter der Verbrauchssteuer, Gleichheit der Besteuerung, Steuerneutralität) eng auszulegen.<sup>7</sup> Der Begriff muss zudem auch unter Berücksichtigung der Entwicklungen auf dem Postsektor und der Postrichtlinie von 1997 ausgelegt werden. Danach ist ein Mitgliedsstaat befugt, bestimmte Dienste für ein oder mehrere Unternehmen zu reservieren, wobei den Mitgliedsstaaten ein Ermessensspielraum zusteht. Für den Begriff ist vor diesem Hintergrund entscheidend, ob das Unternehmen auf der Grundlage des öffentlichen Rechts mit einer bestimmten Aufgabe betraut wurde. Denn nach der genannten Postrichtlinie können Dienste, die unter den Universaldienst fallen, auch für Unternehmen mit vollständiger privater gewerblicher Ausrichtung reserviert werden. Diese wären dann gemäß der Postrichtlinie verpflichtet, die Post entsprechend der Richtlinie abzuholen und zuzustellen. Das Monopol hängt somit unmittelbar mit der öffentlichen Aufgabe zusammen. Das bedeutet gleichzeitig, dass eine öffentliche Posteinrichtung im Sinne der 6. RLEWG nur die gemäß der Postrichtlinie verpflichteten Unternehmen sind und zwar auch nur im Bereich der reservierten Tätigkeit (Monopol). Außerhalb der reservierten Dienste soll Wettbewerb im Bereich der Universaldienstleistungen stattfinden, um diese kostengünstig für alle Bürger zu sichern.

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der 6. RLEWG muss seinerseits europarechtskonform und dem Zweck der gesamten 6. RLEWG entsprechend ausgelegt werden. In den Erwägungen zur 6. RLEWG ist die Zielsetzung eines gesunden Wettbewerbs ausdrücklich genannt. Zudem wird in Art. 4 Abs. 5 der 6. RLEWG der Grundsatz aufgestellt, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Unternehmer anzusehen sind, wenn die von ihnen ausgeführten Umsätze im Falle einer Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Dies ist auch bei der Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der 6. RLEWG zu berücksichtigen.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Vgl. Urteil vom 12. November 1998 in der Rechtssache C-149/97 (Institute of the Motor Industry, Slg. 1998, I-7053, Randnrn. 17 und 18); Urteil vom 20. Juni 2002 in der Rechtssache C-287/00 (Kommission/Deutschland, Slg. 2002, I-5811, Randnrn. 30 bis 43); Urteil vom 7. September 1999 in der Rechtssache C-216/97 (Gregg, Slg. 1999, I-4947).

<sup>8</sup> Vgl. dazu Huschens, Neue Mehrwertsteuerverfahren vor dem EuGH – Auswirkungen auf das deutsche Umsatzsteuerrecht, UVR 2003, S. 96.

Weiterhin lässt sich das Ergebnis durch Art. 87 EGV stützen. Diese Norm verbietet grundsätzlich wettbewerbsverzerrende Begünstigungen von Unternehmen durch Beihilfen von staatlicher Seite. Auch deswegen darf die Umsatzsteuerbefreiung, die die Deutsche Post AG einseitig begünstigt, nur den Bereich erfassen, in dem kein Wettbewerb herrscht. Zudem gibt es auch ein gemeinschaftsrechtliches Gebot der Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer, das ebenfalls in den Erwägungen zur 6. RLEWG genannt ist.

- d) Eine andere Auslegung, wie sie etwa das Bundesministerium der Finanzen (BMF) vornimmt, verletzt die genannten Grundsätze. Das BMF nimmt an, es sei derart an die 6. RLEWG gebunden, dass es alle Universaldienstleistungen der Deutsche Post AG steuerfrei stellen muss. Das Gegenteil trifft zu, wie gerade dargelegt. Nur das Briefmonopol darf steuerfrei bleiben. Die Bundesregierung musste in der Antwort auf eine darauf gerichtete Anfrage bereits selbst einräumen<sup>9</sup>, eine andere Auslegung sei möglich.
- e) Das vorstehende Ergebnis wird gestützt durch Generalanwalt Geelhoed in seinem Schlussantrag vom 10.04.2003 vor dem EuGH.<sup>10</sup> Er führte aus, eine Umsatzsteuerbefreiung sei nur für den Bereich der „reservierten Dienste“ zulässig, die „nicht reservierten Dienste“ seien zwingend umsatzsteuerpflichtig, auch wenn sie zu den Universaldiensten gehörten.<sup>11</sup> Unglücklicherweise ist es in diesem Verfahren nicht zu einer klärenden Entscheidung des EuGH in dieser Frage gekommen, da der Kläger vorher die Klage zurückgenommen hat. In der Regel folgt der EuGH den Schlussanträgen.<sup>12</sup>
- f) Im Ergebnis ist festzuhalten, die Auslegung und Anwendung des § 4 Nr. 11 b UStG durch das BMF verstoßen gegen die 6. RLEWG, den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität des Umsatzsteuerrechts und gegen die Intention der Postrichtlinie. Die Entwicklungen auf dem Postsektor und die europarechtlichen Vorschriften gebieten es, dass durch Anwendung und Auslegung von § 4 Nr. 11 b UStG nur noch die Umsätze im sog. Briefmonopol steuerfrei sind und alle anderen Umsätze – auch im Bereich der Universaldienstleistungen – der Umsatzsteuer unterliegen.

Hierbei ist es unerheblich, in welcher Organisationsform die Monopoldienstleistung erbracht wird.<sup>13</sup> Daher sind private Dienstleister bei der Ausführungen von Monopoltätigkeiten ebenfalls steuerfrei zu stellen.<sup>14</sup> Soweit private

---

<sup>9</sup> Vgl. BT-Drucks. 14/8344.

<sup>10</sup> EuGH-Rs C-169/02.

<sup>11</sup> Vgl. auch Huschens, Vogel/Schwarz, UStG, 11. Aufl. § 4 Nr. 11 b, Rdnr. 8a.

<sup>12</sup> Vgl. auch Huschens, Vogel/Schwarz, UStG, 11. Aufl. § 4 Nr. 11 b, Rdnr. 25a.

<sup>13</sup> Vgl. BT-Drucks. 12/6718,123.

<sup>14</sup> Vgl. Hussmann, Rau-Dürwächter u. a. UStG § 4 Nr. 11 b, Rdnr. 12, vgl. Huschens, Vogel/Schwarz, UStG, 11. Aufl. § 4 Nr. 11 b, Rdnr. 8

Dienstleister im Rahmen der Briefbeförderung auch Leistungen erbringen, die Monopolleistungen entsprechen, sind diese insoweit ebenfalls von der Umsatzsteuer zu befreien. Dies ergibt sich auch aus dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer.

In diesem Zusammenhang kann dann die Frage nach der vollständigen Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung dahinstehen. Nach allgemeinem Verständnis ist die Umsatzsteuerbefreiung des Monopolbereiches aufgrund der 6. RLEWG zwingend.

5. Da die deutschen Finanzbehörden weiterhin alle Universaldienstleistungen – auch die monopolfreien – der Deutsche Post AG von der Umsatzsteuer befreien, stellt sich die Frage nach den Rechtsschutzmöglichkeiten.

- a) Rechtsschutz vor dem EuGH

Sieht man in der derzeitigen Umsatzsteuerfreistellung eine unerlaubte Beihilfe gemäß Art. 87 EGV, so ist hierfür zunächst die Kommission zuständig. Diese überwacht und überprüft die Beihilfetätigkeiten der Mitgliedsstaaten und entscheidet gemäß § 88 EGV, ob sie eine Beihilfe für unvereinbar mit Art. 87 EGV hält. Dem betreffenden Mitgliedsstaat wird dann aufgegeben binnen einer Frist die beanstandete Regelung aufzuheben oder umzugestalten. Wird die Kommission nicht tätig, so kann eine Untätigkeitsklage gem. Art. 232 EGV vor dem EuGH oder vorliegend vor dem EuG (Gericht erster Instanz) erhoben werden.

- b) Eine andere Möglichkeit wäre, einen Finanzrechtsstreit zu führen, in dem die Auslegung der 6. RLEWG entscheidungserheblich ist und das Gericht gem. Art. 234 EGV die Frage dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegt.

### III. Zusammenfassung

Die Auslegung und Anwendung der Richtlinie und von § 4 Nr. 11 b UStG durch das Bundesministerium der Finanzen führt zu Wettbewerbsverzerrungen und verstößt gegen EU-Recht.

Düsseldorf, den 8. November 2005

gez. Wolfram Meven  
Rechtsanwalt/Steuerberater