

## Mehrwertsteuerbefreiung der postalischen Gemeinwohlleistungen

### Öffentliche Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zu dem „Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes“ – Drucksache 16/11340 – sowie dem „Entwurf eines ... Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes“ – Drucksache 16/ 11674

#### I. Einleitung

Die vorliegenden Gesetzentwürfe bezwecken, die mehrwertsteuerliche Behandlung von Postdienstleistungen zu ändern.

Dies soll über eine Änderung bzw. Streichung des § 4 Nr. 11b UStG geschehen. Diese zum 1.1.1995 in Kraft getretene Norm wurde im Rahmen des Postneuordnungsgesetzes<sup>1</sup> mit dem ausdrücklichen Ziel verabschiedet, die von der 6. EG-MwStRL<sup>2</sup> auch nach der Privatisierung gebotene Umsatzsteuerbefreiung der Deutschen Post AG aufrechtzuerhalten.<sup>3</sup>

Durch den **Gesetzentwurf der Bundesregierung** (Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes, BT-Drs. 16/11340) solle § 4 Nr. 11b Umsatzsteuergesetz (UStG) „an die Entwicklung der Liberalisierung auf dem Postmarkt angepasst werden.“<sup>4</sup> Hierfür solle die umsatzsteuerliche Behandlung der Postdienstleistungen durch „zwei gegenläufige Elemente“ geändert werden:

*„Zum einen wird die bisherige Steuerbefreiung mit persönlichem Anwendungsbereich nur für die Deutsche Post AG für alle Anbieter geöffnet. [...]*

*Zum anderen wird der sachliche Anwendungsbereich der Steuerbefreiung dahingehend eingeschränkt, dass im Unterschied zum bislang geltenden Recht nicht mehr alle Universaldienstleistungen, die die Deutsche Post AG erbringt, umsatzsteuerfrei behandelt werden.“<sup>5</sup>*

Die Begründung des Entwurfs führt weiter an, dass für die Umsatzsteuerbefreiung Art. 132 Abs. 1 Buchstabe a der Richtlinie 2006/112/EG – sog. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, MwStSystRL – maßgeblich ist.

Auch der **Gesetzentwurf von Abgeordneten der FDP sowie der FDP-Fraktion** (Entwurf eines ... Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes, BT-Drs. 16/11674) verfolge das Ziel, § 4 Nr. 11b Umsatzsteuergesetz (UStG)

*„an die Entwicklung der Liberalisierung des Marktes für Postdienstleistungen anzupassen.“<sup>6</sup>*

Dieses Ziel solle durch eine ersatzlose Streichung der bisherigen Mehrwertsteuerbefreiung der Universaldienstleistungen erreicht werden, so dass sämtliche Postdienstleistungen der vollen MwSt-Pflicht unterliegen würden.

Auch diese Lösung wird als „europarechtskonform“ bezeichnet.

<sup>1</sup> BT Drs. 12/6718 v. 1.2.1994: Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung des Postwesens und der Telekommunikation (Postneuordnungsgesetz – PTNeuOG)

<sup>2</sup> Sechste Richtlinie der EG zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, Richtlinie 77/388/EWG, dort Art. 13 Abschn. 1 Abs. 1 Buchst. a der 6. EG-MwSt-RL.

<sup>3</sup> BT Drs. 12/6718, S. 123; Art. 13 Abschn. 1 Abs. 1 Buchst. a der 6. EG-MwSt-RL wurde gleichsinnig ersetzt durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. a der MwSt-Systemrichtlinie.

<sup>4</sup> BT Drs. 16/11340, S. 1

<sup>5</sup> BT Drs. 16/11340, S. 6

<sup>6</sup> BT Drs. 16/11674, S. 1

## II. Vorgaben des Europäischen Rechts

Maßstab für die mehrwertsteuerliche Behandlung von Postdienstleistungen und deren Befreiung von der Mehrwertsteuer ist Art. 132 Abs. 1 Buchst. a der MwStSystRL (dieser ersetzt wortgleich den zuvor geltenden Art. 13 Abschn. 1 Abs. 1 Buchst. a der 6. EG-MwSt-RL).

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL sind die von den öffentlichen Posteinrichtungen erbrachten Dienstleistungen europarechtlich zwingend von der MwSt zu befreien. Der Deutsche Gesetzgeber ist damit verpflichtet, die MwSt-Befreiung in nationales Recht umzusetzen.

Auf diesen europarechtlich vorgegebenen Umfang der MwSt-Befreiung kann sich der Einzelne, d. h. auch die DPAG, unmittelbar berufen. Dies ist in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des Bundesfinanzhofs anerkannt. Nationale Gerichte und Behörden der Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die unmittelbar geltende Richtlinie und ihre Auslegung durch den EuGH anzuwenden.

Aus der Rechtsprechung des EuGH von 1985 in einem Verfahren gegen Deutschland ist des Weiteren klar, dass auch privatrechtliche Unternehmen wie die DPAG unter den Begriff der „öffentlichen Posteinrichtung“ fallen.<sup>7</sup>

## III. Entwicklungen auf Europäischer Ebene

Die EU-Kommission versuchte in den Jahren 2003 und 2004 die geltende Befreiung bestimmter Postdienstleistung von der MwSt durch eine Änderung des EU-MwSt-Rechts vollständig aufzuheben, um die sich ihrer Meinung nach aus der Steuerbefreiung ergebenden Wettbewerbsverzerrungen zu beseitigen. Mangels Einstimmigkeit der Mitgliedstaaten im Rat der EU kam dieser Gesetzgebungsprozess jedoch zum Erliegen.

Statt dessen wurde die MwSt-Befreiung der öffentlichen Posteinrichtungen vom Gemeinschaftsgesetzgeber in 2006 nochmals ausdrücklich dadurch bestätigt, dass er den Wortlaut der MwSt-Befreiungsnorm aus der 6. EG-MwSt-RL unverändert in die MwStSystRL übernommen hat.

Aufgrund des Scheiterns des Europäischen Gesetzgebungsverfahrens eröffnete die EU-Kommission in 2006 exemplarische Vertragsverletzungsverfahren gegen Schweden, UK und Deutschland mit dem Ziel, den „richtigen“ Umfang der Mehrwertsteuerbefreiung durch den EuGH klären zu lassen. Ausgangspunkt der Verfahren ist, dass in UK alle Postdienstleistungen befreit sind, in Deutschland die Universaldienstleistungen befreit sind, hingegen in Schweden alle Postdienstleistungen besteuert werden. Gerade in dem Verfahren gegen Schweden, dessen Postmarkt schon seit Jahren liberalisiert ist, betont die EU-Kommission die zwingende Notwendigkeit, bestimmte Postdienstleistungen von der Mehrwertsteuer zu befreien. Auch in dem Verfahren gegen Deutschland anerkennt sie die Notwendigkeit einer Mehrwertsteuerbefreiung bestimmter Postdienstleistungen, hält allerdings den konkreten Umfang der MwSt-Befreiung für zu weitgehend.

Derzeit ruhen die Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission, da für das Frühjahr 2009 die Entscheidung des EuGH in einem aus UK vorgelegten Vorabentscheidungsersuchen zu erwarten ist.<sup>8</sup> Mit dieser für alle Organe der EU und der Mitgliedstaaten verbindlichen Entscheidung wird der Umfang der postalischen MwSt-Befreiung verbindlich geklärt. Auch wenn der Ausgangspunkt des EuGH-Verfahrens die MwSt-Behandlung in UK ist, hat der EuGH durch die an sämtliche Mitgliedstaaten versandten Fragen deutlich gemacht, dass er in dem Verfahren eine umfassende Klärung der postalischen Mehrwertsteuerbefreiung vornehmen wird.

<sup>7</sup> EuGH Slg. 1985, 2655

<sup>8</sup> EuGH, Rs. C-357/07

In dem EuGH-Verfahren hat am 15. Januar 2009 die Generalanwältin ihre Schlussanträge vorgelegt. Auch sie bestätigt die Notwendigkeit einer Mehrwertsteuerbefreiung nach dem europäischen Recht.

#### IV. Im EuGH-Verfahren gehaltene Schlussanträge der Generalanwältin

Im einzelnen vertritt die Generalanwältin insbesondere folgende Positionen:

- Auch gewerbliche Unternehmen (im Vergleich zum Staat) können prinzipiell eine öffentliche Posteinrichtung sein, soweit sie Postdienste im Interesse des Gemeinwohls erbringen. Auf eine Reservierung der Leistungen kommt es nicht an.
- Postdienste im Interesse des Gemeinwohls sind die Universaldienstleistungen im Sinne der Postrichtlinie. Da diese Richtlinie jedoch nur Mindestanforderungen aufstellt, kommt es auf die Universaldienstdefinition des jeweiligen Mitgliedstaates an, welche Anbieter und welche Leistungen von der MwSt befreit sind.
- Als öffentliche Posteinrichtung sind die Betreiber des öffentlichen Postnetzes anzusehen, die bei der Erbringung des Universaldienstes einer staatlichen Kontrolle unterliegen, und deren Erbringung der Universaldienstleistungen durch Lizenzauflagen oder gesetzliche Vorgaben für eine gewisse Dauer gewährleistet ist.
- Eine Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes ist aufgrund dieser Bindung an den Universaldienst nicht gegeben. Darüber hinaus ist es ohne Bedeutung, ob ein Universaldienstleister gegenüber der EU-Kommission als solcher benannt worden ist.
- Der steuerlich begünstigte Universaldienst besteht in der Bereitstellung eines öffentlichen Postnetzes als einer Gesamtheit von Infrastruktureinrichtungen und Dienstleistungen bestimmter Qualität zu einem bestimmten Preis. Für die Steuerbefreiung reicht es nicht aus, dem Universaldienst zum Teil ähnliche Leistungen zu erbringen.
- Eine von der MwSt zu befreiende Universaldienstleistung liegt allerdings nur dann vor, wenn sie zu den für die Allgemeinheit geltenden standardisierten Tarifen angeboten wird. Eine Befreiung ist ausgeschlossen, wenn die Leistungen zu individuell ausgehandelten Konditionen erbracht werden.
- Geschäftspost (auch Massensendungen) mit einer individuellen Mitteilung, die zu allgemein gültigen Tarifen befördert wird, ist von der MwSt befreit. Derartige Sendungen sind steuerlich nicht anders zu behandeln als einzeln eingelieferte Sendungen.

#### V. Vergleich der Gesetzentwürfe mit den Vorgaben des EU-Rechts

Als von vorneherein europarechtswidrig scheidet der Gesetzentwurf der FDP aus, da vom EU-Recht die Mehrwertsteuerbefreiung bestimmter Postdienstleistungen in jedem Mitgliedstaat zwingend vorgeschrieben ist.

Auch der Gesetzentwurf der Bundesregierung begegnet nicht zuletzt vor dem Hintergrund der Position der Generalanwältin erheblichen europarechtlichen Bedenken:

- *Nationale Universaldienstdefinition maßgeblich (hier: PUDLV)*  
Die Mitgliedstaaten müssen sich bei der Anwendung der MwSt-Befreiung an den Wertungen festhalten lassen, die sie im Rahmen der Postregulierung getroffen haben. Die MwSt-Befreiung muss sich auf den in einem Mitgliedstaat definierten Universaldienstumfang beziehen, nicht aber auf den lediglich allgemeinen Rahmen der Postrichtlinie (Tz. 75 der Schlussanträge). Für Deutschland bedeutet dies, dass die Vorgaben der PUDLV maßgeblich sind und damit auch Pakete bis 20 kg zu befreien sind.
- *Gewisse rechtliche Bindung erforderlich*  
Der Status der öffentlichen Posteinrichtung erfordert, dass die Erbringung der Univer-

saldienstleistungen durch das betreffende Unternehmen durch Lizenzauflagen oder gesetzlichen Vorgaben für eine gewisse Dauer gewährleistet ist (Tz. 65 der Schlussanträge). Die Generalanwältin hat auch darauf hingewiesen, dass die Universaldienstleister einer staatlichen Kontrolle unterliegen und dass ihre Leistungen aufgrund der besonderen rechtlichen Vorgaben nicht mit denen anderer Unternehmen vergleichbar sind (Tz. 55 und 61 der Schlussanträge). Diese Voraussetzungen sind für die DPAG gemäß § 56 PostG erfüllt. Eine Abweichung von dieser rechtlichen Bindung stellte sogar eine bußgeldbewehrte Ordnungswidrigkeit dar.

- *Auch Massensendungen sind nach den gleichen Regeln wie einzeln eingelieferte Sendungen zu befreien*

Massensendungen mit individuellem Inhalt sind von der Mehrwertsteuer zu befreien, wenn sie zu allgemein gültigen (d.h. standardisierten) Tarifen befördert werden (Tz. 86 und 87 der Schlussanträge). Derartige Postsendungen sollen steuerlich nicht anders behandelt werden, als einzeln eingelieferte Sendungen mit individuellem Inhalt. Solche Leistungen werden von der DPAG typischerweise auf der Grundlagen von Allgemeinen Geschäftsbedingungen erbracht, so dass sie für jedermann zugänglich sind.

Ob die in den Gesetzentwürfen geplanten Regelungen europarechtlich haltbar sind, kann rechtssicher letztlich erst aufgrund der vom EuGH zu treffenden Entscheidung beurteilt werden. Bereits jetzt erscheint aber sicher, dass der Gesetzentwurf der FDP europarechtswidrig ist. Weiter unterliegt der Gesetzentwurf der Bundesregierung insbesondere aufgrund der durch die Generalanwältin des EuGH vorgelegten Schlussanträge erheblichen europarechtlichen Bedenken.

Nicht zuletzt bei grenzüberschreitenden Postdienstleistungen zeigt sich die Notwendigkeit zur Umsetzung einer europarechtlich sauberen und europaweit harmonisierten Lösung in besonderem Maße. Eine singuläre Steuerpflicht in Deutschland bei fortbestehender Befreiung in anderen Mitgliedstaaten führte hier nämlich zu gravierenden rechtlichen und praktischen Problemen, da unklar bliebe, ob die deutsche Umsatzsteuerpflicht oder die ausländische Steuerbefreiung zur Anwendung käme.

Im Übrigen genügt der vorliegende Gesetzentwurf der Bundesregierung nicht der Anforderung, eine zweifelsfreie Einordnung von Postdienstleistungen in umsatzsteuerfreie und steuerpflichtige Produkte zu ermöglichen. Hier sei nur beispielhaft auf den unklaren Wortlaut zu § 4 Nr. 11b letzter Satz lit. b) verwiesen.

## **VI. Zum Zeitplan**

Sofern trotz der erheblichen europarechtlichen Bedenken und ungeachtet der bevorstehenden Klärung durch den EuGH das Gesetzgebungsverfahren zum Abschluss gebracht werden sollte, müsste jedenfalls eine angemessene Frist bezüglich des Inkrafttretens gelten.

Für die DPAG stellen die Änderungen des UStG nicht lediglich eine Anpassung von Steuersätzen dar. Vielmehr führen sie zu einer vollständig neuen Besteuerungsstruktur innerhalb der Geschäftsprozesse, von der über 1.000 Produkte/Leistungen betroffen sind. Unter anderem müssen mehr als 50 IT-Systeme angepasst werden, rund 20.000 Arbeitsplätze erfahren Anpassungen. Alle Anpassungsmaßnahmen unterliegen hohen Anforderungen, denn es ist sicherzustellen, dass die Umsetzung den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung gerecht wird und eine Qualitätssicherung durch Funktionstests erfolgt, die einer Überprüfung durch die Wirtschaftsprüfer stand hält. Eine umfassende Projektorganisation ist dabei ebenso erforderlich wie detaillierte Planungen auf der Grundlage eindeutiger rechtlicher Rahmenbedingungen. Erst nach Abschluss der Planungen kann mit der Programmierung, den Tests und schließlich mit dem Roll-out in der Fläche begonnen werden.

Bis zum heutigen Tage ist die notwendige Rechtssicherheit für die Einleitung der äußerst zeit- und kostenintensiven Änderungen der Prozesse und Systeme auf Seiten der DPAG nicht gegeben. Es ist nicht erkennbar, dass die derzeit angestrebte und noch nicht verab-

schiedete nationale Lösung hinreichend mit der vom EuGH zu treffenden Entscheidung übereinstimmen wird. Es muss daher mit dem hohen Risiko eines zweimaligen Umstellungsaufwandes gerechnet werden, der angesichts der damit verbundenen enormen Kosten weder zumutbar noch gerechtfertigt ist. Im Übrigen wären auch die Kunden von zweifachen Änderungen betroffen, was nicht gewollt sein kann.

Mit den Änderungen kann erst begonnen werden, wenn mit dem Urteil des EuGH und entsprechender Anpassung des deutschen Umsatzsteuergesetzes eine hinreichend sichere Rechtslage gegeben ist. Ein Inkrafttreten zum 01.01.2010 ist angesichts dieser Zusammenhänge bereits aus heutiger Sicht nicht mehr realisierbar.

## VII. Ergebnis und Zusammenfassung

- a. Nach dem EU-Recht muss es in jedem Mitgliedstaat zwingend einen MwSt-befreiten Bereich von Postdienstleistungen geben. Von der Mehrwertsteuer zu befreien sind Unternehmen, welche die Gesamtheit der Universaldienstleistungen flächendeckend anbieten und damit im Sinne des Gemeinwohls tätig sind. Die genannten Anforderungen des EU-Rechts der von der MwSt zu befreienden öffentlichen Posteinrichtung erfüllt derzeit ausschließlich die DPAG.
- b. Die von der MwSt zu befreienden Universaldienstleistungen ergeben sich aus den Vorgaben des jeweiligen Mitgliedstaates für den Universaldienst, welche die Vorgaben der EU-Postrichtlinie konkretisieren. Für Deutschland ist damit die Post-Universaldienstleistungsverordnung (PUDLV) maßgeblich. Zu befreien sind jeweils die Universaldienstleistungen, die zu standardisierten Konditionen erbracht werden. Dies gilt auch für Massensendungen, soweit sie zu allgemein gültigen Tarifen befördert werden.
- c. Die vorliegenden Gesetzentwürfe unterliegen erheblichen europarechtlichen Bedenken. Rechtssicherheit für die Mehrwertsteuerbefreiung von Universaldienstleistungen besteht erst nach der im Frühjahr 2009 zu erwartenden EuGH-Entscheidung. Das Gesetzgebungsverfahren zur Änderung des UStG sollte daher erst nach Vorliegen der EuGH-Entscheidung zum Abschluss gebracht werden. Ein Inkrafttreten zum 01.01.2010 ist vor diesem Hintergrund jedenfalls nicht mehr realisierbar.