



Deutscher Bundestag  
Finanzausschuss  
z.Hd. Herrn Vorsitzenden  
Eduard Oswald, MdB  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Datum: Bonn, den 16. März 2009  
Telefon: 02 28 / 95 94 - 335  
Unser Zeichen: Ri/sr 2009030892.doc

### Öffentliche Anhörung am 18. März 2009;

**hier: Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes (Drs. 16/11340) sowie Entwurf eines ...  
Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes  
(Drs. 16/11674)**

Sehr geehrter Herr Vorsitzender,

beigefügt erhalten Sie meine schriftlichen Stellungnahmen zu den o.g. Gesetzentwürfen.

Die Stellungnahme zu Drs.16/11340 beschränkt sich auf den Bereich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Postdienstleistungen. Im Ergebnis besteht in Art. 1 des Gesetzentwurfes erheblicher Korrekturbedarf bei der Fassung des § 4 Nr. 11b UStG.

**Bonn**  
Johanna-Kinkel-Straße 2-4  
53175 Bonn  
Postfach 26 01 51  
53153 Bonn  
Telefon 0228/9594-0  
Telefax 0228/9594-100  
bonn@fgs.de

**Berlin**  
Friedrichstraße 69  
10117 Berlin  
Postfach 0407 60  
10064 Berlin  
Telefon 030/21 00 20-20  
Telefax 030/21 00 20-99  
berlin@fgs.de

**Frankfurt am Main**  
Platz der Einheit 1  
60327 Frankfurt/Main  
Postfach 10 08 52  
60008 Frankfurt/Main  
Telefon 0 69/71 703-0  
Telefax 0 69/71 703-100  
frankfurt@fgs.de

**München**  
Brienner Straße 29  
80333 München  
Postfach 340361  
80100 München  
Telefon 0 89/80 00 16-0  
Telefax 0 89/80 00 16-99  
muenchen@fgs.de

#### Bonn

DR. HANS FLICK, RA · FAISIR  
DIPL.-KFM. RUDOLF GOCKE, WP · StB  
PROF. DR. HARALD SCHAUMBURG\*, RA · FAISIR  
DIPL.-VW. HERMANN-J. HÜRHOHLZ, WP · StB  
PROF. DR. HUBERTUS BAUMHOFF\*, WP · StB  
PROF. DR. DETLEV J. PILTZ\*, RA · FAISIR  
DR. BERND NOLL\*, RA · FAISIR  
DR. JÖRG W. LÜTTGE\*, RA · StB  
PROF. DR. THOMAS RÖDDER\*, WP · StB  
DR. STEPHAN SCHAUHOFF\*, RA · FAISIR  
DR. OLIVER HÖTZEL\*, WP · StB  
DIPL.-KFM. CHRISTIAN HOPPEN, WP · StB  
DR. LAMBERTUS FUHRMANN\*, RA · StB  
PROF. DR. ULRICH PRINZ\*, WP · StB  
PROF. DR. ANDREAS SCHUMACHER\*, StB  
DR. JENS ERIC GOTTHARDT\*, RA · StB  
DR. STEPHAN GÖCKELER\*, RA · Attorney at Law (Ca.)  
DR. MARC JÜLICHER, RA · FAISIR  
DIPL.-KFF. JULIA ZEHNPFENNIG, WP · StB  
DIPL.-KFM. MARC SCHMIDT, WP · StB  
PROF. DR. STEFAN SIMON\*, RA · StB  
DR. STEFAN SCHLOSSMACHER\*, RA · StB  
DR. KARSTEN RANDT\*, RA · FAISIR/StrafR  
DR. MICHAEL ERKEN\*, RA · StB  
DR. RALF DREMEL, RA · StB  
DR. XAVER DITZ\*, StB  
DIPL.-KFM. JOHANNES LEVERKUS, WP · StB · CPA  
DR. JÖRG SCHAUF\*, RA · FAISIR  
DR. DIETER LEUERING\*, RA · FAISIR  
DR. JOACHIM SCHMITT\*, RA · FAISIR · WP  
DR. BARBARA SCHIESSL, RA  
DR. TORSTEN KOHL\*, WP · StB  
DR. JOCHEN BAHNS\*, RA · StB  
DR. MARKUS GREINERT, StB  
DR. MICHAEL WINTER, RA · StB  
DIPL.-VW. ANDREAS RICHTER, WP · StB  
DR. MICHAEL HENDRICKS, RA · StB  
DR. WOLFGANG ONDERKA, RA · StB  
DR. MATTHIAS ROGALL, StB  
DR. FERIT SCHNIEDERS, RA  
DR. WALTER HUSEMANN, WP · StB  
PHILIPP RULF, RA  
ARNE VON FREEDEN, LL.M., RA · StB · FAISIR  
JOHANNES BASSLER, RA · StB  
DR. CARSTEN SCHLÖTTER, RA  
DR. JENS SCHÖNFELD, RA · FAISIR  
DR. TOBIAS NIESSEN, RA  
DR. JENS HAGEBÖKE, WP · StB  
DR. JENS EGGENBERGER, LL.M., RA · Attorney at Law (NY)  
DR. JENS-OLRIK MURACH, RA  
PROF. DR. DR. h.c. FRANZ WASSERMEYER, RA · StB\*\*  
PROF. DR. AXEL CORDEWENER, LL.M., RA\*\*

#### Berlin

PROF. DR. LENHARD JESSE\*, RA · StB  
DR. THOMAS MUELLER-THUNS\*, RA · WP · StB  
DR. MARTIN OLTMANN\*, LL.M., RA · StB  
DR. FLORIAN KUTT\*, RA · StB

#### Frankfurt am Main

DR. KLAUS SIEKER\*, StB  
DR. CHRISTIAN VON OERTZEN\*, RA · FAISIR  
DR. CHRISTOPH SCHULTE\*, RA · StB  
DR. MARCUS MICK\*, LL.M., RA · StB  
DR. MICHAEL WIESBROCK\*, RA  
DR. TORSTEN ENGERS, RA · StB  
DR. THOMAS SCHÄNZLE, StB

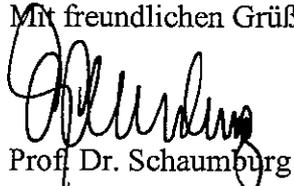
#### München

KLAUS KAPPE\*, RA · FAISIR  
DR. WOLF WASSERMEYER\*, RA · StB  
DR. FRANK HANNES\*, RA · StB  
DR. INGO STANGL\*, StB  
DR. ALEXANDER GOERTZ, RA

Seite 2 zum Brief vom 13. Januar 2009

Der Stellungnahme zu Drs. 16/11674 können Sie entnehmen, dass die im Gesetzentwurf in Art. 1 vorgesehene Streichung der Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 11b UStG im Hinblick auf die Bindung des nationalen Gesetzgebers an Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL unzulässig ist.

Mit freundlichen Grüßen



Prof. Dr. Schaumburg  
Rechtsanwalt

**Anlage**

## **Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 10.12.2009 (Drucksache 16/11340) mit dem Ziel der Anpassung der Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 11b UStG**

### **I. Regelungsvorschlag und Begründung**

In Art. 1 des Entwurfs eines Dritten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes ist eine Änderung der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 11b UStG vorgesehen. Nach dieser Vorschrift (in derzeitiger Fassung) sind die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutsche Post AG von der Umsatzsteuer befreit. Zur Begründung für die Änderung dieser Steuerbefreiung, die gem. Art. 3 des Gesetzentwurfes zum 01.01.2010 in Kraft treten soll, wird darauf hingewiesen, dass hierdurch der Entwicklung der Liberalisierung auf dem Postmarkt Rechnung getragen werden soll. Die derzeit ausschließlich die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutschen Post AG von der Umsatzsteuer befreiende Regelung des § 4 Nr. 11b UStG soll auf diejenigen Unternehmen erweitert werden, die die Universaldienstleistungen in ihrer Gesamtheit flächendeckend anbieten. Demgegenüber soll der sachliche Anwendungsbereich der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 11b UStG eingeschränkt werden und künftig nicht mehr den gesamten Postuniversaldienst umfassen.

### **II. Stellungnahme**

Die im Gesetzentwurf in Art. 1 vorgesehene Änderung des § 4 Nr. 11b UStG

- soll zur Folge haben, dass Teile des Universaldienstes aus dem sachlichen Anwendungsbereich der Steuerbefreiungsvorschrift herausfallen, was europarechtswidrig ist und gegen das Folgerichtigkeitsgebot verstößt (1.),
- erweitert europarechtskonform den persönlichen Anwendungsbereich der Steuerbefreiung auf alle öffentlichen Posteinrichtungen der Bundesrepublik Deutschland (2.)
- enthält in Satz 3 lit. a) eine Fehlformulierung (3.) und
- wirft bezüglich der Beschränkung der Steuerbefreiung in Satz 3 lit. b) inhaltliche Fragen auf (4).

Die im Gesetzentwurf in Art. 2 vorgesehene Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern für die Überprüfung der Anspruchsberechtigung nach Art. 1 ist rechtlich nicht zu beanstanden (5.).

Hinsichtlich des weiteren Gesetzgebungsverfahrens sollte die bevorstehende Entscheidung des europäischen Gerichtshofes im sog. „TNT-Fall“ (Rs. C-357/07) abgewartet werden (6.).

## 1. Universaldienstleistungen sind insgesamt umsatzsteuerfrei zu behandeln

Universaldienstleistungen sind ohne Einschränkung von der Umsatzsteuer zu befreien. Eine Aufteilung in umsatzsteuerfreie und umsatzsteuerpflichtige Universaldienstleistungen ist unzulässig<sup>1</sup>. Demgegenüber sollen nach Art. 1 des Gesetzentwurfs nur die Universaldienstleistungen nach Art. 3 Abs. 4 der Richtlinie 97/67/EG (künftig: Postrichtlinie) in den sachlichen Anwendungsbereich der Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift fallen mit der Folge, dass darüber hinausgehende nach nationalem Recht vorgesehene Universaldienstleistungen künftig steuerpflichtig sein sollen, obwohl sie durch die Postrichtlinie auf Grund ausdrücklicher Ermächtigungen legitimiert sind.

Die im Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL unter der Kapitelüberschrift „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“ angesprochenen postalischen Leistungen betreffen in dem hier interessierenden Zusammenhang Universaldienstleistungen<sup>2</sup>, die per definitionem dem Gemeinwohl dienen<sup>3</sup>. Die Reichweite der Universaldienstleistungen lässt sich nicht nur unmittelbar den Erwägungsgründen Nr. 11 und 12 der Postrichtlinie<sup>4</sup> entnehmen, wonach der Universaldienst ein Mindestangebot an Diensten einer bestimmten Qualität umfasst, die in allen Mitgliedstaaten allen Nutzern zu tragbaren Preisen unabhängig von ihrem Standort in der Gemeinschaft zur Verfügung stehen, sondern auch aus den konkretisierenden Regelungen der Artt. 3-6 Postrichtlinie. Hiernach umfasst der Universaldienst über ein bestimmtes Mindestangebot an Postdienstleistungen hinaus auch solche, die auf Grund einer

<sup>1</sup> Entgegen der Begründung zum Gesetzentwurf „A. Allgemeiner Teil, Finanzielle Auswirkungen“ Drs. 16/11340 S. 6.

<sup>2</sup> Artt. 3ff. Postrichtlinie.

<sup>3</sup> So die h.A. *Korf* in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 33 ff.; *Kraeusel* in: Reiss/Kraeusel/Langer, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 10.1; *Husmann* in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 32 ff.; *Köhler* in: Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 4 Nr. 11b/2.

<sup>4</sup> Richtlinie 97/67/EG v. 15.12.1997, ABl. EG Nr. 15 v. 21.1.1998; geändert zuletzt durch Richtlinie 2008/6/EG v. 20.2.2008, ABl. EG Nr. L 52, 3.

ausdrücklichen Ermächtigung nach nationalem Recht im Rahmen der Umsetzung vorgesehen sind. Die Bundesrepublik Deutschland hat die Postrichtlinie durch das Postgesetz (PostG) und die Postuniversaldienstleistungsverordnung (PUDLV) umgesetzt und z.B. von der ihr in Art. 3 Abs. 5 Postrichtlinie eingeräumten Ermächtigung dadurch Gebrauch gemacht, dass die Gewichtsobergrenze für unter den Universaldienst fallende Postpakete auf 20 kg angehoben hat (§§ 11 Abs. 1, 4 Nr. 1 PostG).

Hierdurch wird zugleich die Reichweite der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 11b UStG bestimmt<sup>5</sup>. Insoweit besteht eine Bindung an die Vorgaben der Postrichtlinie und des Postgesetzes<sup>6</sup>: Dies allein entspricht dem Gebot der Folgerichtigkeit.

## **2. Europarechtskonforme Umsatzsteuerbefreiung aller nationalen öffentlichen Posteinrichtungen**

Im Zuge der fortschreitenden Liberalisierung der Postdienste ist die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 11b UStG auf alle öffentlichen Posteinrichtungen auszudehnen. Dem Gesetzentwurf ist ausdrücklich zuzustimmen, dass hierunter diejenigen Unternehmen fallen, die Universaldienstleistungen in ihrer Gesamtheit<sup>7</sup> flächendeckend in der Bundesrepublik Deutschland erbringen.

## **3. Fehlformulierung „einzelvertraglicher Vereinbarungen“ in § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. a) UStG in der Fassung von Art. 1 des Gesetzentwurfes**

Nach dem Wortlaut des § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. a) UStG in der Fassung des Gesetzentwurfes wird die Steuerbefreiung nicht für Leistungen gewährt, die der Unternehmer aufgrund einzelvertraglicher Vereinbarungen erbringt. Unter Beachtung der zivilrechtlichen Begrifflichkeiten würde dies einer vollständigen Streichung der Steuerbefreiung gleichkommen, denn Universaldienstleistungen werden stets auf Grund von Einzelverträgen erbracht. Insoweit handelt es sich um eine Fehlformulierung. Die Regelung soll wohl nur die Erbringung von Postdienst-

<sup>5</sup> Anders dagegen die Begründung zum Gesetzentwurf „B. Besonderer Teil“ zu Artikel 1, Drs. 16/11340, S. 8.

<sup>6</sup> Das ist auch die Sichtweise von *GA Kokott*, Schlussantrag v. 15.1.2009 - Rs. C-357/07, Rz. 75.

<sup>7</sup> Eine Segmentierung ist entgegen der Stellungnahme des Bundesrates vom 7.11.2008 unter 2b europarechtlich ausgeschlossen; vgl. hierzu auch *GA Kokott*, Schlussantrag v. 15.1.2009 - Rs. C-357/07, Rz. 63.

leistungen zu individuell ausgehandelten Bedingungen von der Umsatzsteuerbefreiung ausschließen (siehe hierzu unter 4.).

Einzelverträge<sup>8</sup> können (teilweise) standardisiert sein, indem ihnen allgemeine Geschäftsbedingungen (im Folgenden: AGB) zugrunde gelegt werden. Allerdings sind lediglich die Vertragsbedingungen für eine Vielzahl von Verträgen vorformuliert, Voraussetzung ist gleichwohl das Vorliegen eines wirksamen Einzelvertrages<sup>9</sup>. Die AGB müssen in den jeweiligen Einzelvertrag einbezogen werden<sup>10</sup>. Damit handelt es sich letztlich um einen Einzelvertrag mit standardisierten Bedingungen. Dabei kann der Vertrag durchaus aus individuellen und standardisierten Bedingungen bestehen<sup>11</sup>. Jedem Kauf eines Postwertzeichens liegt somit ein Einzelvertrag und damit eine einzelvertragliche Vereinbarung zugrunde.

#### 4. Fragen zum Inhalt des § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG in der Fassung von Art. 1 des Gesetzentwurfes

Der Wortlaut des § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG in der Fassung von Art. 1 des Gesetzentwurfes wirft Fragen hinsichtlich der Reichweite der Beschränkung der Umsatzsteuerbefreiung auf. Die Vorschrift spricht Fälle an, in denen den Leistungen der öffentlichen Posteinrichtungen AGB zugrunde liegen; dies ist wohl bei allen Universaldienstleistungen der Fall.

Die Steuerbefreiung soll zunächst versagt werden, wenn Leistungen auf Grund von AGB „zu abweichenden Qualitätsbedingungen“ erbracht werden. Hierzu fehlt der Bezugspunkt, so dass unklar bleibt, wovon die Qualitätsbedingungen abweichen sollen. Eine Klarstellung könnte unter Beachtung der Schlussanträge der Generalanwältin Kokott im sog. TNT-Verfahren erfolgen, wonach die Umsatzsteuerbefreiung aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL für Leistungen ausgeschlossen sein soll, die zu individuell ausgehandelten Bedingungen erbracht werden; dies ist ein gänzlich anderer Ansatz.

Weiterhin soll die Steuerbefreiung versagt werden, wenn Leistungen auf Grund von AGB „zu günstigeren Preisen als nach den allgemein für jedermann zugänglichen Tarifen“ erbracht werden. Dieser Ansatz ist an sich zutreffend und bezieht sich auf Art. 12 5. Spiegelstrich Satz

<sup>8</sup> Zur Abgrenzung: Kollektivverträge.

<sup>9</sup> *Grüneberg* in: Palandt, BGB, § 305 Rz. 44.

<sup>10</sup> § 305 Abs. 2 BGB; *Grüneberg* in: Palandt, BGB, § 305 Rz. 43.

<sup>11</sup> *Grüneberg* in: Palandt, BGB, § 305 Rz. 15.

3 der Postrichtlinie. Dort heißt es: „ Alle derartigen Tarife werden auch allen anderen Nutzern gewährt, insbesondere Privatkunden und kleinen und mittleren Unternehmen, die Sendungen unter vergleichbaren Bedingungen einliefern.“ Gerade der Aspekt „unter vergleichbaren Bedingungen“ wird aber wegen der kostenorientierten Bepreisung einzelner Universaldienstleistungen wesentlich sein und sollte im Gesetzesentwurf Berücksichtigung finden.

Schließlich regelt der Gesetzesentwurf die Versagung der Steuerbefreiung, wenn Leistungen auf Grund von AGB „zu günstigeren Preisen als den nach § 19 des Postgesetzes genehmigten Entgelten“ erbracht werden. Nach § 19 PostG werden die Preise nur für lizenzpflichtige Postdienstleistungen des jeweils marktbeherrschenden Lizenznehmers genehmigt. Hierbei handelt es sich um eine postgesetzliche Vorgabe, deren Verletzung nach § 49 PostG mit einem Bußgeld zu ahnden ist. Die weitere Auswirkung auf die Umsatzsteuerbefreiung erscheint insbesondere deshalb sachfremd, weil nichtmarktbeherrschende Lizenznehmer, die öffentliche Posteinrichtungen sind, abweichende Preise verlangen könnten, ohne dass die Umsatzsteuerbefreiung hierdurch ausgeschlossen würde.

## **5. Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern**

Dass das Bundeszentralamt für Steuern zuständig sein soll für die Erteilung einer Bescheinigung darüber, „dass der Unternehmer die Gesamtheit der Universaldienstleistungen im gesamten Gebiet der Bundesrepublik Deutschland flächendeckend anbietet“, ist rechtlich nicht zu beanstanden.

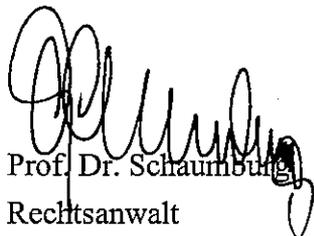
## **6. Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens erst nach dem erwarteten Urteil des Europäischen Gerichtshof im TNT-Fall**

Im Hinblick darauf, dass Entscheidungen des EuGH eine legislative und exekutive Befolgungspflicht auslösen und deren Verletzung ein Vertragsverletzungsverfahren durch die Kommission (Art. 226 EG) zur Folge hat, sollte § 4 Nr. 11b UStG erst nach Ergehen der Entscheidung des EuGH in der Sache TNT (Rs. C-357/07) geändert werden. Andernfalls müsste § 4 Nr. 11b UStG u.U. erneut geändert werden. Ein Zuwarten des Deutschen Gesetzgebers gebietet schon der Respekt vor dem Europäischen Gerichtshof.

### III. Ergebnisse

1. In Orientierung an die Postrichtlinie und an das Postgesetz werden von der Reichweite des § 4 Nr. 11b UStG ausnahmslos alle Universaldienstleistungen öffentlicher Posteinrichtungen erfasst.
2. Zu den öffentlichen Posteinrichtungen zählen diejenigen Unternehmen, die Universaldienstleistungen in ihrer Gesamtheit flächendeckend in der Bundesrepublik Deutschland anbieten.
3. § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. a) UStG enthält eine Fehlformulierung, weil Universaldienstleistungen stets auf Grund einzelvertraglicher Vereinbarungen erbracht werden. Gemeint ist der Ausschluss der Steuerbefreiung bei individuell ausgehandelten Bedingungen.
4. § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG bedarf einer inhaltlichen Klarstellung.
5. Die Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern für das Bescheinigungsverfahren ist rechtlich nicht zu beanstanden.
6. § 4 Nr. 11b UStG sollte erst nach Ergehen der Entscheidung des EuGH in der Sache TNT geändert werden.

Bonn, den 16. März 2009



Prof. Dr. Schaumburg  
Rechtsanwalt

## **Gesetzentwurf der FDP-Bundestagsfraktion zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 21.02.2009 (Drucksache 16/11674) mit dem Ziel des Wegfalls der Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 11b UStG**

### **I. Regelungsvorschlag und Begründung**

In Art. 1 des Entwurf eines ... Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes ist die Streichung der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 11b UStG vorgesehen. Nach dieser Vorschrift sind die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutsche Post AG von der Umsatzsteuer befreit. Zur Begründung für den Wegfall dieser Steuerbefreiung, die mit dem Inkrafttreten des Gesetzes erfolgen soll, wird darauf hingewiesen, dass hierdurch eine wettbewerblich neutrale Lösung geschaffen werde, wonach alle Anbieter im lizenzierten Bereich für die gleiche Leistung steuerlich gleichbehandelt würden, und zwar auch dann, wenn sie nur lokal oder regional tätig seien. Bislang bestehende Wettbewerbsverzerrungen würden durch die Streichung der Steuerbefreiung zum Wohle der Verbraucher aufgehoben. In diesem Zusammenhang wird angeführt, dass die mit der Streichung des § 4 Nr. 11b UStG verbundene Einführung der umfassenden Umsatzsteuerpflicht für die Deutsche Post AG ein Verstoß gegen Europarecht nicht verbunden sei. Dies gelte insbesondere im Hinblick auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a) der Richtlinie 77/388/EWG (6. EG-RL), weil die Steuerbefreiung der dort aufgeführten Postdienstleistungen nur für öffentliche Posteinrichtungen Geltung habe, worunter die Deutsche Post AG als Folge der sukzessiven Privatisierung nicht mehr falle. Schließlich entspreche der Wegfall der Steuerbefreiung für die Deutsche Post AG auch den Forderungen der Europäischen Kommission entsprechend des in 2006 eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahrens.

### **II. Stellungnahme**

Die im Gesetzentwurf in Art. 1 vorgesehene Streichung des § 4 Nr. 11b UStG ist

- mit dem Europarecht unvereinbar (1.),
- im Hinblick auch auf eine wettbewerblich neutrale Lösung rechtlich nicht geboten (2.)  
und

- auf Grund des seitens der Europäischen Kommission eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahrens nicht zwingend erforderlich (3.).

## **1. Unvereinbarkeit mit Europarecht**

Die ersatzlose Streichung des § 4 Nr. 11b UStG verstößt gegen Europarecht, weil die im Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) der nunmehr allein geltenden Richtlinie 2006/112/EG (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie [MwStSystRL]) vorgesehene Umsatzsteuerbefreiung für den deutschen Gesetzgeber zwingendes Recht darstellt. Eine die europarechtliche Bindung widersprechende Aufhebung der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 11b UStG führte dazu, dass die Deutsche Post AG sich unmittelbar auf die im Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL enthaltene Steuerbefreiung berufen könnte, weil die hierfür erforderlichen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt werden. Zu diesen Tatbestandsvoraussetzungen gehört, dass die Deutsche Post AG als öffentliche Posteinrichtung Universaldienstleistungen erbringt.

### **1.1 Unzulässige Aufhebung des § 4 Nr. 11b UStG**

Das nationale Recht muss eine Umsatzsteuerbefreiung für die Deutsche Post AG als öffentliche Posteinrichtung vorsehen. Solange nämlich Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL (früher Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a) 6. EG-RL) in seiner derzeitigen Fassung fortbesteht, ist die Abschaffung der nationalen Umsatzsteuerbefreiungsnorm des § 4 Nr. 11b UStG unzulässig. Diese von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL ausgehende Sperrwirkung beruht auf Art. 249 Abs. 3 EG, wonach Richtlinien hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich sind. Das bedeutet einerseits, dass Richtlinien innerhalb der vorgegebenen Fristen in nationales Recht umzusetzen sind und andererseits, dass nach erfolgter Umsetzung die betreffenden Vorschriften des nationalen Rechts ohne europarechtliche Grundlage nicht geändert werden dürfen<sup>1</sup>. Dem entspricht der allgemeine Grundsatz, dass der nationale Gesetzgeber normativ alles zu unterlassen hat, was geeignet ist, die in den Richtlinien vorgeschriebenen Ziele ernstlich in Frage zu stellen<sup>2</sup>. Wird gegen die vorgenannte Sperrwirkung durch Aufhebung des § 4 Nr. 11b UStG verstoßen, kann die EU-Kommission nach Art. 226 EG ein Vertrags-

<sup>1</sup> Vgl. EuGH v. 6.12.1990 - Rs. C-208/88, *Kommission/Dänemark*, EuGHE 1990, I-4445 Rz. 7 ff.; *Grabitz* in: *Grabitz/Hilf*, EU, Art. 189 Rz. 57; *Biervert* in: *Schwarze*, EU, Art. 249 Rz. 26.

<sup>2</sup> EuGH v. 18.12.1997 - Rs. C-129/96, *Inter-Environnement Wallonie/Région wallonne*, EuGHE 1997, I-7411; vgl. auch *Schmidt* in: *von der Groeben/Schwarze*, EU, Art. 249 Rz. 39.

verletzungsverfahren einleiten<sup>3</sup>. Darüber hinaus können auch Schadensersatzansprüche ausgelöst werden<sup>4</sup>.

## 1.2 Unmittelbare Wirkung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL

Sollte § 4 Nr. 11b UStG entgegen der von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL ausgehenden Sperrwirkung aufgehoben werden, wird der Deutsche Post AG die Möglichkeit eröffnet, sich wegen der Umsatzsteuerfreiheit unmittelbar auf die vorgenannte Richtlinienvorschrift zu berufen. Eine Richtlinie entfaltet nämlich dann unmittelbare Wirkung zu Gunsten jedes Einzelnen, wenn die Umsetzungsfrist abgelaufen, die Richtlinie nicht oder nicht richtig umgesetzt worden ist und diese unbedingte und hinreichend genaue Vorschriften enthält<sup>5</sup>. Die unmittelbare Wirkung von Richtlinien greift aber nicht nur dann ein, wenn diese innerhalb der vorgegebenen Frist nicht oder nicht richtig umgesetzt worden ist, sondern auch dann, wenn eine auf Richtliniengrundlage ordnungsgemäß umgesetzte Vorschrift des nationalen Rechts wieder aufgehoben wird. Voraussetzung ist allerdings, dass die betreffende Richtlinienvorschrift unbedingte und hinreichend bestimmt ist. Das ist in Bezug auf die im Art. 13 Teil A Abs. 1 der 6. EG-RL enthaltenen Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften seitens des EuGH<sup>6</sup> und vom BFH<sup>7</sup> bestätigt worden. Was für Art. 13 Teil A Abs. 1 der 6. EG-RL gilt, hat für den wortgleichen Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL gleichermaßen zu gelten. Mit dem Recht des Einzelnen, sich unmittelbar auf die betreffenden Richtlinienvorschriften zu berufen, korrespondiert die Pflicht der nationalen Gerichte und auch der Verwaltungsbehörden als Träger der öffentlichen Gewalt, diese unmittelbar geltenden Richtlinienvorschriften anzuwenden<sup>8</sup>. Hieraus folgt, dass die deutsche Finanzverwaltung trotz Abschaffung der nationalen Steuerbefreiungsnorm des § 4 Nr. 11b UStG verpflichtet wäre, die Umsatzsteuerbefreiung unmittelbar auf der Grundlage des Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL zu gewähren, soweit die dort genannten Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind.

<sup>3</sup> *Biervert* in: Schwarze, EU, Art. 249 Rz. 26.

<sup>4</sup> EuGH v. 19.11.1991 - Rs. C-6/90, C-9/90, Frankowich und Bonifaci/Italien, EuGH 1991, I-5357; EuGH v. 14.7.1994 - Rs. C-91/92, Paolo Faccini Dori/Recreb, EuGHE 1994, I-3325; vgl. auch *Schmidt* in: von der Groeben/Schwarze, EU, Art. 249 Rz. 39.

<sup>5</sup> Ständige Rechtsprechung des EuGH; vgl. etwa EuGH v. 5.2.1963 - Rs. C-26/62, Van Gend und Loos, EuGHE 1963, 3; EuGH v. 14.12.1991, I-6079 (Gutachten).

<sup>6</sup> EuGH v. 10.9.2002 - Rs. C-141/00, Kögler, EuGHE I-2002, 6833; EuGH v. 6.11.2003 - Rs. C-45/01, Dornier, EuGHE I-2003, 12911.

<sup>7</sup> BFH v. 19.2.2004, BStBl. II 2004, 672.

<sup>8</sup> EuGH v. 22.6.1989 - Rs. C-103/88, Fratelli Constanzo, EuGHE 1989, 1839; EuGH v. 9.9.2003 - Rs. C-198/01, LIF, EuGHE I-2003, 8055.

### 1.3 Voraussetzungen für die europarechtliche Bindung

Ein Verstoß gegen die von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL ausgehende Sperrwirkung durch Aufhebung des § 4 Nr. 11b UStG wäre deshalb gegeben, weil die Deutsche Post AG als öffentliche Posteinrichtung postalische Dienstleistungen i.S.d. vorgenannten Richtlinienvorschrift ausführt. Unter diesen Voraussetzungen könnte sich die Deutsche Post AG nach Fortfall des § 4 Abs. 11b UStG auch unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL berufen. Zu den Voraussetzungen:

#### 1.3.1 Öffentliche Posteinrichtung

Zu den öffentlichen Posteinrichtungen gehören auch privatrechtlich organisierte Unternehmen, soweit diese Postdienstleistungen erbringen, für die die Mitgliedstaaten eine Gewährleistung übernommen haben<sup>9</sup>. Dieses Auslegungsergebnis ergibt sich unmittelbar aus Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL, wonach im Unterschied zu der in Buchst. a) gewählten Formulierung „Öffentliche Posteinrichtungen“ in Buchst. b) die Rede ist von „Einrichtungen des öffentlichen Rechts“<sup>10</sup>. Es spielt auch keine Rolle, ob bei privatrechtlich organisierten Unternehmen die öffentliche Hand beteiligt ist oder nicht. Im Hinblick darauf ist der Deutsche Post AG die Qualifikation als öffentliche Posteinrichtung nicht deshalb zu versagen, weil der Bund nur noch eine Minderheitsbeteiligung hält<sup>11</sup>. Für eine derart einschränkende Auslegung finden sich im Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL keine Anhaltspunkte. Sie wäre mit den Zielsetzungen der Richtlinienregelung auch unvereinbar, weil die Umsatzsteuerbefreiung für die dort genannten Postdienstleistungen nicht davon abhängig gemacht werden kann, ob die öffentliche Hand an den betreffenden Unternehmen beteiligt ist oder nicht. Andernfalls hätte es jeder Mitgliedstaat selbst in der Hand, ob die Steuerbefreiung gelten soll oder nicht. Dies entspricht auch der Sichtweise des EuGH<sup>12</sup>. Schließlich beschränken sich öffentliche Posteinrichtungen nicht auf Unternehmen, die auf Grund von Art. 7 Abs. 2 der Postrichtlinie<sup>13</sup> ihre Dienste im

<sup>9</sup> EuGH v. 11.7.1985 - Rs. C-107/84, EuGHE 1985, 2655; *GA Geelhoed*, Schlussantrag v. 10.4.2003 - Rs. C-169/02, Dansk Postordreforening, EuGHE 2003, I-13329, Rz. 71; *Husmann* in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 12; *Huschens* in: Vogel/Schwarz, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 8; a.A. *Borgsmidt*, UR 1999, 1 ff. (4).

<sup>10</sup> Vgl. hierzu *Husmann* in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 12; *Korf* in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 10 ff.

<sup>11</sup> So aber *Hundt-Eßwein* in: Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 4.

<sup>12</sup> EuGH v. 11.7.1985 - Rs. C-107/84, Kommission/Deutschland, EuGHE 1985, 2655; eine Klärung steht neuerlich in der Rs. C-357/07, TNT, an.

<sup>13</sup> Richtlinie 97/67/EG v. 15.12.1997, ABl. EG Nr. 15 v. 21.1.1998 idF. der Richtlinie 2008/6/EG v. 20.2.2008, ABl. EG Nr. L 52, 3.

Rahmen der für das öffentliche Beschaffungswesen geltenden Vorschriften oder gem. Art. 9 Abs. 2 Postrichtlinie<sup>14</sup> erbringen<sup>15</sup>. Auch diese Einschränkung folgt nicht aus Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL. Hiernach sollen nämlich bestimmte dem Gemeinwohl dienende postalische Leistungen von der Umsatzsteuer befreit werden, ohne dass es darauf ankommt, ob diese im Rahmen der für das öffentliche Beschaffungswesen geltenden Vorschriften erbracht werden oder nicht. Im Übrigen steht es ohnehin im Ermessen der Mitgliedstaaten, ob bestimmte Dienste im Rahmen des öffentlichen Beschaffungswesen oder auf Grund einer Genehmigung bereitgestellt werden oder nicht<sup>16</sup>. Im Hinblick darauf, dass die vorgenannte Richtlinienvorschrift die Umsatzsteuerbefreiung bestimmter postalischer Leistungen zwingend vorsieht, ist eine Verknüpfung mit der im Ermessen eines jeden Mitgliedstaates stehenden Art und Weise der Bereitstellung der Dienste unzulässig. Dies ist im Ergebnis auch die Ansicht der Kommission<sup>17</sup>.

Damit gilt: Die Deutsche Post AG ist eine öffentliche Posteinrichtung. Sie ist in die öffentlichen Zielsetzungen, wie sie sich aus Art. 3 ff. der Postrichtlinie und übrigens auch aus Art. 87f Abs. 1 GG ergeben, eingebunden<sup>18</sup>. Die Deutsche Post AG erfüllt insoweit die dem Bund obliegende Verpflichtung, flächendeckend für angemessene und ausreichende Postdienstleistungen zu sorgen<sup>19</sup>.

### 1.3.2 Universaldienstleistungen

Die im Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL unter der Kapitelüberschrift „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“ angesprochenen postalischen Leistungen betreffen in dem hier interessierenden Zusammenhang Universaldienstleistungen<sup>20</sup>, die per definitionem dem Gemeinwohl dienen<sup>21</sup>. Insoweit ergibt sich eine Parallele zu

<sup>14</sup> Richtlinie 97/67/EG v. 15.12.1997, ABl. EG Nr. 15 v. 21.1.1998 idF. der Richtlinie 2008/6/EG v. 20.2.2008, ABl. EG Nr. L 52, 3.

<sup>15</sup> So aber zum reservierten Bereich gem. Art. 7 Abs. 1 der Postrichtlinie idF. der Richtlinie 2002/39/EG v. 10.6.2002, ABl. EG Nr. L 176, 21 GA *Geelhoed* Schlussantrag v. 10.4.2003 - Rs. 169/02 - Dansk Postordreforening, EuGHE 2003, I - 13329, Rz. 82; *Huschens* in: Vogel/Schwarz, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 24.

<sup>16</sup> Art. 7 Abs. 2 und Art. 9 Abs. 2 Postrichtlinie idF. der Richtlinie 2008/6/EG v. 20.2.2008, ABl. EG Nr. L 52, 3.

<sup>17</sup> Im Vertragsverletzungsverfahren gegen Schweden; vgl. Presseartikel der EU-Kommission v. 10.4.2006, IP/06/484 und v. 24.7.2007, IP/07/1164.

<sup>18</sup> Vgl. Gesetzentwurf der Fraktion der CDU/CSU, SPD und FDP, Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung des Postwesens und der Telekommunikation (Postneuordnungsgesetz) v. 1.2.1994, Bundestag-Drs. 12/6718, 124.

<sup>19</sup> Vgl. Art. 3 Abs. 1 Postrichtlinie und Art. 87 f. GG.

<sup>20</sup> Artt. 3ff. Postrichtlinie.

Art. 87 f. Abs. 1 GG, wonach die dort aufgeführten am Gemeinwohl orientierten Postdienstleistungen ebenfalls dem Universaldienst zugeordnet werden<sup>22</sup>. Die Reichweite der Universaldienstleistungen lässt sich unmittelbar den Erwägungsgründen Nr. 11 und 12 der Postrichtlinie<sup>23</sup> entnehmen, wonach der Universaldienst ein Mindestangebot an Diensten einer bestimmten Qualität umfasst, die in allen Mitgliedstaaten allen Nutzern zu tragbaren Preisen unabhängig von ihrem Standort in der Gemeinschaft zur Verfügung stehen. Hierbei soll allen Nutzern ein leichter Zugang zum Postnetz dadurch ermöglicht werden, in dem ihnen insbesondere eine ausreichende Anzahl fester Zugangspunkte und zufriedenstellende Bedingungen hinsichtlich der Häufigkeit der Abholung und Zustellung geboten werden. Damit wird zugleich deutlich, dass die für die Universaldienstleistungen zu gewährende Umsatzsteuerbefreiung darauf gerichtet ist, die Kosten dieser Leistungen zu senken und dadurch diese Leistungen dem Einzelnen, der sie in Anspruch nehmen könnte, zugänglicher zu machen<sup>24</sup>.

Die Deutsche Post AG erbringt ständig flächendeckend den postalischen Universaldienst, so etwa die Beförderung von Briefsendungen bis 2 kg und adressierten Paketen bis 20 kg<sup>25</sup>. Im Hinblick darauf steht ihr als öffentliche Posteinrichtung für sämtliche Universaldienstleistungen die Umsatzsteuerbefreiung gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL zu.

Die Umsatzsteuerbefreiung für die vorgenannten Universaldienstleistungen hängt auch nicht davon ab, ob diese im Rahmen der für das öffentliche Beschaffungswesen geltenden Vorschriften (Art. 7 Abs. 2 Postrichtlinie) oder auf Grund staatlicher Genehmigung (Art. 9 Abs. 2 Postrichtlinie) erbracht werden<sup>26</sup>. Dies deshalb nicht, weil die Umsatzsteuerbefreiung unbedingt ist und weder vom Wortlaut der Richtlinienvorschrift noch von deren Sinn und Zweck

<sup>21</sup> So die h.A. *Korf* in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 33 ff.; *Kraeusel* in: Reiss/Kraeusel/Langer, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 10.1; *Husmann* in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 32 ff.; *Köhler* in: Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 4 Nr. 11b/2.

<sup>22</sup> Hierzu *Herdegen* in: Beck'scher PostG-Kommentar, 2. Aufl. 2004, VerfGrdl. Rz. 30 ff.

<sup>23</sup> Richtlinie 97/67/EG v. 15.12.1997, ABl. EG Nr. 15 v. 21.1.1998; geändert zuletzt durch Richtlinie 2008/6/EG v. 20.2.2008, ABl. EG Nr. L 52, 3.

<sup>24</sup> Vgl. hierzu EuGH v. 26.5.2005 - C-498/03, Kingscrest u. Montecello, EuGHE 2005, I-4427 Rz. 30.

<sup>25</sup> Vgl. Art. 3 Abs. 4, 5 Postrichtlinie.

<sup>26</sup> So zum reservierten Bereich gem. Art. 7 Abs. 1 Postrichtlinie idF. der Richtlinie 2002/39/EG v. 10.6.2002, ABl. EG Nr. L 176, 21 aber GA *Geelhoed* Schlussantrag v. 10.4.2003 - Rs C-169/02 - Dansk Postordreforening, EuGHE 2003, I-13329 Rz. 82; *Huschens* in: Vogel/Schwarz, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 8a und 23 ff.; *Hundt-Eßwein* in: Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, § 4 Nr. 11b Rz. 4.

von weiteren Voraussetzungen, zumal dann, wenn sie im Ermessen der Mitgliedstaaten stehen<sup>27</sup>, abhängig ist. Dies ist auch die Sichtweise der EU-Kommission<sup>28</sup>.

## **2. Gebot wettbewerblich neutraler Lösung nicht einschlägig**

Der Aufhebung des § 4 Nr. 11b UStG steht nicht nur Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL entgegen, sie ist auch nicht aus Gründen der Wettbewerbsneutralität des Mehrwertsteuersystems (Neutralitätsgrundsatz) rechtlich geboten. Dies deshalb nicht, weil der im Mehrwertsteuersystem geltende Neutralitätsgrundsatz kein im Vergleich zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL höherrangiges Recht bildet und zudem die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL nicht unter Wettbewerbsvorbehalt steht.

### **2.1 Stellenwert des Neutralitätsgrundsatzes**

Der Neutralitätsgrundsatz, der in den Erwägungsgründen Nr. 5 und 7 der MwStSystRL verankert ist, verlangt die Wettbewerbsneutralität des Mehrwertsteuersystems, wonach insbesondere gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Leistungen steuerlich nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen<sup>29</sup>. Dieser Neutralitätsgrundsatz ist ein systemtragendes Prinzip des Mehrwertsteuerrechts<sup>30</sup>, das zugleich dem gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung entspricht<sup>31</sup>. Dieser europarechtlich fundierte Gleichbehandlungsgrundsatz, der inhaltlich in allen europäischen Verfassungen verankert ist, führt zwar zu der Notwendigkeit, den Neutralitätsgrundsatz im Rahmen der Auslegung zu berücksichtigen, er eröffnet aber dem einzelnen Mitgliedstaat nicht das Recht, die betreffende Norm überhaupt nicht anzuwenden oder gar auf Grund einer Richtlinie umgesetzte Normen außer Kraft zu setzen. Dies deshalb nicht, weil der das Mehrwertsteuersystem bestimmende Neutralitätsgrundsatz in der Normenhierarchie nicht höher angesiedelt ist als die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie selbst. Der Neutralitätsgrundsatz ist insbesondere nicht dem

---

<sup>27</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 2 und Art. 9 Nr. 2 der Richtlinie idF. der Richtlinie 2008/6/EG v. 20.2.2008, ABl. Nr. L 52, 3.

<sup>28</sup> Vgl. Vertragsverletzungsverfahren gegen Schweden, wonach die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL an die Universaldienstverpflichtung angeknüpft wird; Presseartikel der EU-Kommission v. 10.4.2006, IP/06/484.

<sup>29</sup> Vgl. etwa EuGH v. 11.6.1998 - Rs. C-283/95, Fischer, EuGHE 1998, I-3369 Rz. 21, 27; EuGH v. 3.5.2001 - Rs. C-481/98, Kommission/Frankreich, EuGHE 2001, I-3369 Rz. 22; EuGH v. 10.4.2008 - Rs. C-309/06, Marks & Spencer, UR 2008, 592 Rz. 47.

<sup>30</sup> EuGH v. 19.9.2000 - Rs. C-454/98, Schmeink & Cofreth und Strobel, EuGHE 2000, I-6973 Rz. 59.

<sup>31</sup> EuGH v. 8.6.2006 - Rs. C-106/05, L. u. P., EuGHE 2006, I-5123 Rz. 48.

Primärrecht zuzuordnen mit der Folge, dass hiervon keine gegen Art. 132 MwStSystRL gerichtete Korrekturfunktion ausgeht. Der Neutralitätsgrundsatz beseitigt somit unter keinen Umständen die Geltung der im Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL verankerten Umsatzsteuerbefreiung für Postdienstleistungen<sup>32</sup>. Diese Rechtsauffassung vertritt auch die Kommission, die zwar in der Vergangenheit mehrfach auf aus ihrer Sicht von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL ausgehenden Wettbewerbsverzerrungen hingewiesen hat, die Steuerbefreiung als solche aber nicht in Frage gestellt hat. Und schließlich: Der Gemeinschaftsgesetzgeber selbst hat durch Übernahme der in Art. 13 Abschn. A Abs. 1 Buchst. a) 6. EG-RL enthaltenen Befreiungsregelung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL klar zum Ausdruck gebracht, dass die Umsatzsteuerbefreiung für Postdienstleistungen Fortbestand haben soll. Auch im Hinblick darauf wäre der Fortfall des § 4 Nr. 11b UStG, der auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL beruht, unter Berufung auf den Neutralitätsgrundsatz unzulässig.

## 2.2 Wettbewerbsvorbehalt besteht nicht

Die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie enthält auch keinen irgendwie gearteten Wettbewerbsvorbehalt, der die Nichtanwendbarkeit der im Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL verankerten Umsatzsteuerbefreiung zur Folge haben könnte. Ein derartiger Vorbehalt ergibt sich insbesondere nicht aus Art. 131 MwStSystRL, wonach die nachfolgend geregelten Steuerbefreiungen unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften anzuwenden sind. Hierbei handelt es sich lediglich um die Wiedergabe einer allgemein geltenden juristischen Regel, auf Grund deren die anderen Vorschriften der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie anwendbar bleiben. Über Art. 131 MwStSystRL findet jedenfalls der für das Mehrwertsteuersystem maßgebliche Neutralitätsgrundsatz nicht derart Eingang, dass die Anwendung der im Art. 132 MwStSystRL verankerten Umsatzsteuerbefreiungen suspendiert werden<sup>33</sup>. Die Umsatzsteuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL steht ebenfalls unter keinem Wettbewerbsvorbehalt. Insoweit unterscheidet sich diese Befreiungsvorschrift etwa von denen, die im Art. 132 Abs. 1 Buchst. f), l) und o) MwStSystRL geregelt sind: Diese Umsatzsteuerbefreiungen finden ausdrücklich nur dann Anwendung, wenn sie nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Schließlich enthält auch Art. 133 MwStSystRL für Mitgliedstaaten Wahlrechte, um Wettbewerbsvorbehalte zur Geltung zu bringen. Es handelt sich hierbei um die Umsatzsteuerbefreiungen gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. b), g), h), i), l) m) und n)

<sup>32</sup> Vgl. EuGH v. 3.12.1998 - Rs. C-381/97, Belgokodex, EuGHE 1998, I-8153 Rz. 18.

<sup>33</sup> Vgl. EuGH v. 3.12.1998 - Rs. C-381/97, Belgokodex, EuGHE 1998, I-8153 Rz. 18.

MwStSystRL. Hiernach steht es den Mitgliedstaaten frei, die vorgenannten Umsatzsteuerbefreiungen davon abhängig zu machen, dass sie nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen (Art. 133 Abs. 1 Buchst. d) MwStSystRL). Im Hinblick auf die vorgenannten ausdrücklich geregelten Wettbewerbsvorbehalte, die nicht auf die Umsatzsteuerbefreiung für postalische Dienstleistungen anzuwenden sind, ergibt sich, dass die diesbezügliche Umsatzsteuerbefreiung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL keinem weitergehenden Wettbewerbsvorbehalt unterworfen ist. Dies entspricht letztlich auch den Intentionen des Gemeinschaftsgesetzgebers; andernfalls hätte er bei Umstellung der Regelung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a) der 6. EG-RL auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL einen entsprechenden Wettbewerbsvorbehalt aufgenommen.

### **3. Vertragsverletzungsverfahren**

In dem am 10.04.2006 gegen das Vereinigte Königreich, Deutschland und Schweden angestrebte Vertragsverletzungsverfahren (Art. 226 EG) wird beanstandet, dass die Anwendung der Mehrwertsteuer-Befreiung für den Postbereich in der Gemeinschaft nicht einheitlich erfolge. Soweit es Deutschland anbelangt, werde der Deutsche Post AG als Universaldienstverpflichtete eine zu umfassende Steuerbefreiung eingeräumt. Damit werde gegen Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a) der 6. EG-RL (heute Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL) verstoßen.

Das vorstehende u.a. gegen Deutschland eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren gebietet nicht die Aufhebung des § 4 Nr. 11b UStG. Entsprechend der Begründung der Kommission<sup>34</sup> ergibt sich vielmehr, dass die Kommission von der Rechtmäßigkeit einer auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL fußenden nationalen Steuerbefreiung für Postdienstleistungen ausgeht. Beanstandet wird lediglich, dass im Rahmen der Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung auch Postdienstleistungen erfasst werden, die nach Ansicht der Kommission nicht zum zu befreienden Bereich gehören. Von einer Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 11b UStG ist dort keine Rede. Sie widerspräche auch der Auffassung der Kommission: Sie hat gegen Schweden ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet mit der Begründung, dass Schweden entgegen den Richtlinienvorgaben keine Umsatzsteuerbefreiung für Postdienstleistungen vorsehe.

---

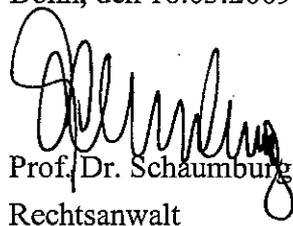
<sup>34</sup> Pressemitteilung IP/06/484 v. 10.4.2006 und v. 24.7.2007, IP/07/1164.

Damit ergibt sich, dass das derzeit anhängige Vertragsverletzungsverfahren nicht darauf gerichtet ist, die Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 11b UStG aufzuheben. Gemessen an der im Vertragsverletzungsverfahren gegen Schweden zum Ausdruck gekommenen Rechtsansicht der Kommission würde ein erneutes Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet werden, wenn der deutsche Gesetzgeber die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 11b UStG aufheben würde.

### III. Ergebnisse

Die im Gesetzentwurf in Art. 1 vorgesehene Streichung der Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 11b UStG ist im Hinblick auf die Bindung des nationalen Gesetzgebers an Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL unzulässig.

Bonn, den 16.03.2009

  
Prof. Dr. Schäumburg  
Rechtsanwalt