



Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
z.Hd. Herrn Vorsitzenden
Dr. Volker Wissing, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

KÖLN
Im Zollhafen 24
50678 Köln
T+ 49 221 20 50 70
Direkt T+ 49 221 20 50 7-112
F+ 49 221 20 50 79 0
Direkt F+ 49 221 20 50 7-65143
E stephan.eilers@freshfields.com
W freshfieldsbruckhausderinger.com
DOK NR DAC6657995/1
UNSER ZEICHEN EI
IHR ZEICHEN

3. Februar 2010

Öffentliche Anhörung zu dem „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“ – BT-Drucksache 17/506

Sehr geehrter Herr Vorsitzender,

beigefügt erhalten Sie meine schriftliche Stellungnahme zu dem o.g. Gesetzentwurf.

Meine Stellungnahme zu Drs. 17/506 beschränkt sich auf den Bereich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Postdienstleistungen. Im Ergebnis besteht in Art. 5 des Gesetzentwurfes Korrekturbedarf bei der Fassung des § 4 Nr. 11b UStG.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Stephan Eilers, LL.M. (Tax)
Rechtsanwalt / Fachanwalt für Steuerrecht



Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften

Stellungnahme zu § 4 Nr. 11b UStG-E

1. Gesetzentwurf und Begründung

In Art. 5 des Entwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften ist eine Änderung der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 11b UStG vorgesehen. Nach § 4 Nr. 11b UStG in seiner derzeit gültigen Fassung sind die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutsche Post AG von der Umsatzsteuer befreit.

§ 4 Nr. 11b UStG soll nunmehr nach dem Willen der Bundesregierung dahingehend geändert werden, dass die Steuerbefreiung für alle Universaldienstleistungen nach Artikel 3 Absatz 4 der Richtlinie 97/67/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 1997 über gemeinsame Vorschriften für die Entwicklung des Binnenmarktes der Postdienste der Gemeinschaft und die Verbesserung der Dienstqualität (Abl. L 15 vom 21.1.1998, S. 14, L 23 vom 30.1.1998, S. 39), die zuletzt durch die Richtlinie 2008/6/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Februar 2008 (Abl. L 52 vom 27.2.2008, S. 3) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung, gelten soll.

Die Steuerbefreiung soll an eine Selbstverpflichtung des Unternehmens gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern geknüpft werden, flächendeckend im gesamten Gebiet der Bundesrepublik Deutschland die Gesamtheit der Universaldienstleistungen oder einen Teilbereich dieser Leistungen nach Art. 3 Abs. 4 der o.g. Richtlinie anzubieten.

Die Steuerbefreiung soll nach dem Willen der Bundesregierung nicht gelten für Leistungen, die der Unternehmer

(a) auf Grund individuell ausgehandelter Vereinbarungen (§ 4 Nr. 11b Satz 3 lit. a) UStG-E)

oder

(b) auf Grund allgemeiner Geschäftsbedingungen zu abweichenden Qualitätsbedingungen oder zu günstigeren Preisen als den nach den allgemein für jedermann zugängli-



chen Tarifen oder als den nach § 19 des Postgesetzes genehmigten Entgelten (§ 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E).

erbringt.

Ziel der vorgeschlagenen Änderung ist ausweislich der Gesetzesbegründung eine Anpassung des § 4 Nr. 11b UStG an die Entwicklung der Liberalisierung auf dem Postmarkt sowie an die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts, wie sie insbesondere in dem EuGH-Urteil vom 23. April 2009 – Rs. C-357/07 (TNT Post UK) zum Ausdruck kommen.¹

Die nachfolgende Stellungnahme beschränkt sich auf die Überprüfung der Vereinbarkeit von § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E mit dem Gemeinschaftsrecht sowie auf mögliche Folgen, die sich bei einer europarechtswidrigen Beschränkung der Umsatzsteuerbefreiung ergeben können.

2. Stellungnahme

Der in § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E vorgesehene Ausschluss der Steuerbefreiung für Leistungen, die der Unternehmer auf Grund allgemeiner Geschäftsbedingungen zu abweichenden Qualitätsbedingungen oder zu günstigeren Preisen als den allgemein für jedermann zugänglichen Tarifen oder den nach § 19 des Postgesetzes genehmigten Entgelten erbringt, verstößt nach meiner Einschätzung gegen die zwingenden europarechtlichen Vorgaben.

2.1 Europarechtliche Vorgaben

Nach Art. 132 Abs. 1 lit. a) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Abl. L 347, S. 1) (*MWStSystRL*) befreien die Mitgliedsstaaten

„von öffentlichen Posteinrichtungen erbrachte Dienstleistungen und dazugehörige Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme von Personenbeförderungs- und Telekommunikationsdienstleistungen“

¹ vgl. BT-Drs. 4/10, S. 40.



von der Mehrwertsteuer.

Der Begriff „öffentliche Posteinrichtung“ ist nach dem EuGH-Urteil vom 23. April 2009 in der Rs. C-357/07 (TNT Post UK) zur insofern gleichlautenden Vorgängervorschrift Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Abl. L 145, S. 1) (*Sechste Richtlinie*) dahingehend auszulegen, dass er für öffentliche oder private Betreiber gilt, die sich verpflichten, in einem Mitgliedsstaat den gesamten Universalpostdienst, wie er in Art. 3 der Richtlinie 97/67 geregelt ist, oder einen Teil dessen zu gewährleisten.

Aus der gebotenen engen Auslegung der Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 lit. a) MWStSystRL folgt nach Ansicht des EuGH, dass nicht alle Dienstleistungen und die dazugehörigen Lieferungen von Gegenständen, die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführt werden und die nicht ausdrücklich vom Anwendungsbereich dieser Bestimmung ausgeschlossen sind, unabhängig von ihrer Natur steuerbefreit sind.² Vielmehr folgt nach Auffassung des EuGH aus dem mit der Steuerbefreiung verfolgten Zweck der Förderung einer Tätigkeit von allgemeinem Interesse, dass die Befreiung nicht für spezifische, von den Dienstleistungen von allgemeinem Interesse trennbare Dienstleistungen gilt, zu denen Dienstleistungen gehören, die besonderen Bedürfnissen von Wirtschaftsteilnehmern entsprechen.³ Dienstleistungen, deren Bedingungen individuell ausgehandelt worden sind, entsprechen laut EuGH bereits ihrer Natur nach besonderen Bedürfnissen der betreffenden Nutzer.⁴ Folglich gilt die Steuerbefreiung des Art. 132. Abs. 1 lit. a) MWStSystRL für solche Dienstleistungen und die dazugehörigen Lieferungen von Gegenständen nicht.⁵

² Urteil des EuGH vom 23. April 2009 – Rs. C 357/07 – TNT Post UK vs. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (TNT Post UK), IStR 2009, 323, Rn. 43.

³ EuGH-Urteil vom 23. April 2009 – Rs. C-357/07 (Fn. 1), Rn. 46.

⁴ EuGH-Urteil vom 23. April 2009 – Rs. C-357/07 (Fn. 1), Rn. 47.

⁵ EuGH-Urteil vom 23. April 2009 – Rs. C-357/07 (Fn. 1), Rn. 49.



2.2 Vereinbarkeit von § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E mit den europarechtlichen Vorgaben

Die Bundesregierung plant neben dem Ausschluss der Steuerbefreiung für Leistungen auf Grund individuell ausgehandelter Vereinbarungen, der vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH als europarechtskonform anzusehen ist, auch einen Ausschluss der Steuerbefreiung für Leistungen auf Grund allgemeiner Geschäftsbedingungen zu abweichenden Qualitätsbedingungen oder zu günstigeren Preisen als den allgemein für jedermann zugänglichen Tarifen oder den nach § 19 PostG genehmigten Entgelten.

2.2.1 Allgemeine Geschäftsbedingungen und individuell ausgehandelte Vereinbarungen schließen sich gegenseitig aus

Wie bereits dargestellt, sind nach der Rechtsprechung des EuGH nur solche Dienstleistungen und damit im Zusammenhang stehende Lieferungen von Gegenständen durch öffentliche Posteinrichtungen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, die auf Grund *individuell ausgehandelter Vereinbarungen* ausgeführt werden.

Nach § 305 Abs. 1 S. 1 BGB sind allgemeine Geschäftsbedingungen alle für eine Vielzahl von Verträgen vorformulierten Vertragsbedingungen, die eine Vertragspartei (Verwender) der anderen Vertragspartei bei Abschluss eines Vertrages stellt. Allgemeine Geschäftsbedingungen liegen hingegen nach § 305 Abs. 1 S. 3 BGB nicht vor, soweit die Vertragsbedingungen zwischen den Parteien im Einzelnen ausgehandelt sind.

Universaldienstleistungen, die auf Grund allgemeiner Geschäftsbedingungen zu abweichenden Qualitätsbedingungen oder zu günstigeren Preisen als den allgemein für jedermann zugänglichen Tarifen oder nach § 19 PostG genehmigten Entgelten ausgeführt werden, fallen somit nicht unter den vom EuGH formulierten Ausschlussbestand, da sie gerade nicht auf Grund individuell ausgehandelter Vereinbarungen erbracht werden. Die Leistungserbringung auf Grundlage von allgemeinen Geschäftsbedingungen ist daher (isoliert betrachtet) keine Rechtfertigung für eine Versagung der Steuerbefreiung.



2.2.2 Leistungen zu besonderen Tarifen auf Grund Allgemeiner Geschäftsbedingungen liegen nicht außerhalb des Bereichs der steuerbefreiten Universaldienstleistungen

Die Versagung der Steuerbefreiung könnte jedoch dann gerechtfertigt sein, wenn die Erbringung von *Leistungen zu besonderen Tarifen* auf Grund allgemeiner Geschäftsbedingungen materiell nicht von der Steuerbefreiung für Universaldienstleistungen erfasst wäre.

Leistungen zu besonderen Tarifen auf Grund allgemeiner Geschäftsbedingungen betreffen insbesondere sog. Massenpostsendungen. Dabei gewährt der Anbieter ab einer bestimmten Stückzahl einen ermäßigten Tarif dafür, dass die Sendungen z.B. nur bei vertraglich festgelegten Annahmestellen eingeliefert und von dem Einlieferer nach Leitregionen vorsortiert werden. Der ermäßigte Tarif trägt dabei dem Umstand Rechnung, dass der Aufwand des Anbieters, z.B. aufgrund der Einlieferung und Vorsortierung, geringer ist, so dass lediglich Abschläge von den allgemein für jedermann zugänglichen Tarifen oder nach § 19 PostG genehmigten Entgelten für die Universaldienstleistungen gewährt werden.

Von den ermäßigten Tarifen profitieren zum einen Geschäftskunden, die selbst Briefsendungen in hohen Stückzahlen versenden, und zum anderen sog. Konsolidierer, die Briefsendungen verschiedener Absender bündeln und für diese Sendungen bestimmte Leistungen der Briefbeförderungskette gewerbsmäßig selbst erbringen. Diese Personengruppen gehören jedoch ebenfalls zu den „Nutzern“, denen der Universaldienst zur Verfügung stehen soll, denn „Nutzer“ wird in Art. 2 Nr. 17 der Richtlinie 97/67/EG definiert als „natürliche oder juristische Person, die eine Universaldienstleistung als Absender oder Empfänger in Anspruch nimmt“.

Der Einbeziehung von gewerblichen Nutzern in den Kreis der Begünstigten des steuerbefreiten Universaldienstes liegt nach den Schlussanträgen der Generalanwältin Kokott in der Rs. C-357/07 (TNT Post UK) die Überlegung zugrunde, dass „es grundsätzlich ... im Interesse des Allgemeinwohls [ist] gewerblichen Kunden ein öffentliches Postnetz bereitzustellen.“⁶

⁶ Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rs. C-357/07 (TNT Post UK), Rn. 85.



Denn die Steuerbefreiung für Massenpostsendungen kommt mittelbar auch den privaten Kunden der Absender zugute, da der Absender eine auf das Porto erhobene Mehrwertsteuer an seine Kunden weiterreichen würde, wenn er – wie beispielsweise Banken, Versicherungen und gemeinnützige Organisationen – nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre und die Mehrwertsteuer daher für ihn zu einem Kostenfaktor würde. Auch die ermäßigten Tarife kommen mittelbar den privaten Kunden der Absender zugute, da sie zu einer Kostendämpfung bei den Absendern und somit letztlich auch zu einer eingeschränkten Kostenweitergabe an die privaten Kunden führen.

2.2.3 Zwischenergebnis

Der vorgesehene Ausschluss der Steuerbefreiung lässt sich daher weder damit rechtfertigen, dass die Leistungen auf Grund allgemeiner Geschäftsbedingungen erbracht werden, noch damit, dass Massenpostsendungen materiell nicht zu den steuerlich zu privilegierenden Universaldiensten gehören. Daher ist die in § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E vorgesehene Einschränkung der Steuerbefreiung im Ergebnis nicht mit Art. 132 Abs. 1 lit. a) MWStSyStRL vereinbar und steht im eindeutigen Widerspruch zur Entscheidung des EuGH in der Rechtsache C-357/07 (TNT Post UK) und den Schlussanträgen der Generalanwältin Kokott in dieser Sache. Diese Einschätzung wird insbesondere auch von dem Mehrwertsteuerausschuss der Europäischen Kommission⁷ und der Monopolkommission⁸ geteilt.

2.3 Folgewirkungen einer europarechtlich zweifelhaften Einschränkung der Umsatzsteuerbefreiung

Angesichts der vorgenannten europarechtlichen Bedenken gegen § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E, erlaube ich mir nachfolgend auf die praktischen Schwierigkeiten hinzuweisen, die durch die Anwendung einer europarechtlich zweifelhaften Regelung durch die Finanzverwaltung entstehen können. Ferner möchte ich auf die denkbaren Reaktionen der leistenden Unternehmen und der Leistungsempfänger auf eine solche Regelung sowie auf die damit

⁷ Mehrwertsteuerausschuss der Europäischen Kommission, Arbeitsunterlage Nr. 643, S. 12.

⁸ Monopolkommission, Post 2009: Auf Wettbewerbskurs gehen, Sondergutachten gemäß § 44 PostG iVm § 81 Abs. 3 TKG (1996), Dezember 2009, Rz. 92.



einhergehenden Folgeprobleme für die Finanzverwaltung und die betroffenen Unternehmen aufmerksam machen.

Auf eine als europarechtswidrig empfundene Regelung können die leistenden Unternehmen grundsätzlich auf zweierlei Weise reagieren. Zum einen können die Unternehmen die Vorgaben des innerstaatlichen Rechts unter Vorbehalt befolgen, in dem sie Leistungen auf Grund allgemeiner Geschäftsbedingungen zu ermäßigten Tarifen als umsatzsteuerpflichtig behandeln und in den entsprechenden Rechnungen Umsatzsteuer ausweisen. Zum anderen können die Unternehmen auch Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis stellen, d.h. sie befolgen die ihres Erachtens europarechtswidrige Vorschrift nicht. Im letzteren Fall müssten die Unternehmen in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen auf ihre abweichende Rechtsauffassung hinweisen. Dies hätte dann zur Folge, dass die Finanzverwaltung die Umsatzsteuer aus dem Rechnungsbetrag herausrechnen und die Umsatzsteuer abweichend von der Voranmeldung festsetzen müsste. Hieraus könnte sich bereits ein erhöhter Verwaltungsaufwand ergeben, da es sich bei der Erbringung von Postdienstleistungen um ein Massengeschäft mit hohem Umsatzvolumen handelt. In beiden vorgenannten Fällen könnten die betroffenen Unternehmen gegen die jeweiligen Umsatzsteuerfestsetzungen Einspruch einlegen. Dies würde mit hoher Wahrscheinlichkeit eine langjährige gerichtliche Auseinandersetzung einschließlich einer Vorlage zum EuGH nach sich ziehen.

Sowohl die Finanzverwaltung als auch die betroffenen Steuerpflichtigen (leistende Unternehmen und deren Leistungsempfänger) wären in diesem Fall über Jahre mit einer rechtlichen Unsicherheit konfrontiert. Aufgrund der genannten Handlungsoptionen für die leistenden Unternehmen wäre zudem bis zu einer abschließenden Klärung durch den EuGH eine einheitliche Rechtsanwendung nicht gewährleistet.

Würde sich die Regelung im Nachhinein als europarechtswidrig erweisen, so wäre der von den vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern geltend gemachte Vorsteuerabzug rückgängig zu machen. Somit müssten alle Umsatzsteuerfestsetzungen gegenüber den vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern im Rahmen von Betriebsprüfungen oder Umsatzsteuersonderprüfungen überprüft und entsprechend korrigiert werden. Hierbei könnten sich schon allein auf Grund des Zeitablaufs erheblich praktische Schwierigkeiten erge-



ben, z.B. wenn der Leistungsempfänger in der Zwischenzeit in Insolvenz gegangen wäre oder als Folge eines Umwandlungsvorgangs nicht mehr bestünde.

Gleichzeitig müssten die zu Unrecht festgesetzten Umsatzsteuern an die leistenden Unternehmen erstattet werden. In diesem Zusammenhang könnte es auch zu Zinsforderungen der leistenden Unternehmen gegenüber der Finanzverwaltung im Hinblick auf die zu Unrecht abgeführten Umsatzsteuerbeträge kommen.

2.4 Ergebnis

Aufgrund der erheblichen europarechtlichen Bedenken gegen § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E bestehen signifikante Rückabwicklungsrisiken für den Staat, die – sollten sie sich realisieren – mit einem hohen Verwaltungsaufwand und auch finanziellen Risiken verbunden wären. Die Situation würde in diesem Fall noch dadurch verschärft werden, dass es sich bei der Erbringung von Postdienstleistungen um ein Massengeschäft mit hohen Umsatzvolumen handelt. Für zusätzliche Komplexität würden die unterschiedlichen Handlungsoptionen der betroffenen Unternehmen im Hinblick auf den Umgang mit § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E und die daraus folgenden unterschiedlichen rückabzuwickelnden Sachverhalte sorgen.

Vor diesem Hintergrund und im Sinne einer europaweiten Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts sollte sich der deutsche Gesetzgeber bei der Neufassung des § 4 Nr. 11b UStG an die europarechtlichen Vorgaben, wie sie sich aus den Richtlinien und der Auslegung dieser Richtlinien durch den EuGH ergeben, halten. Dies erfordert eine ersatzlose Streichung des § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E.

Köln, den 5. Februar 2010

Prof. Dr. Stephan Eilers, LL.M. (Tax)

Rechtsanwalt / Fachanwalt für Steuerrecht