

## **Stellungnahme zur**

### **öffentlichen Anhörung zu dem Entwurf des Gesetzes zur Umset- zung steuerlicher EU-Vorgaben**

**sowie zur**

### **Änderung steuerlicher Vorschriften (BT-Ds. 17/506), hier: zu § 4 Nr. 11 b UStG**

Der Bundesverband Internationaler Express- und Kurierdienste e.V. (BIEK) begrüßt die Absicht des Gesetzgebers, das bisherige Umsatzsteuerprivileg der DP AG durch eine wettbewerbsneutrale Umsatzsteuerregelung zu ersetzen. Durch die Beschränkung der Umsatzsteuerbefreiung auf den Bedarf privater Haushalte wird dem Grundgedanken der Mehrwertsteuersystemrichtlinie Rechnung getragen, dass Grundbedürfnisse der Bevölkerung an Postdiensten steuerlich begünstigt sein sollen. Zur weiteren Klarstellung könnte in eine Durchführungsbestimmung aufgenommen werden, dass die Steuerbefreiung nur für Privatpersonen, nicht jedoch für Gewerbetreibende gilt.

Die vorgesehene Regelung entspricht in jeder Hinsicht europäischem Recht. Sie setzt das Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 23.04.2009 (Rs C-357/07) korrekt um. In seiner Entscheidung hat der Europäische Gerichtshof die Umsatzsteuerbefreiung ausdrücklich auf Grunddienstleistungen beschränkt, die von der allgemeinen Bevölkerung nachgefragt werden. Zugleich hat der EuGH die Umsatzsteuerbefreiung für Postdienstleistungen, die auf die Bedürfnisse von Kreisen aus der Wirtschaft zugeschnitten sind, ausgeschlossen. Zudem hat der EuGH in seiner Entscheidung deutlich zum Ausdruck gebracht, dass schon die *Möglichkeit*, Preise oder Bedingungen der Leistung zu gestalten, eine Befreiung von der Umsatzsteuer ausschließt (EuGH Rs C-357/07, Rn 48). Daraus wird klar, dass die Umsatzsteuerbefreiung nur für solche Postdienstleistungen gilt, deren Bedingungen in der Weise festgeschrieben sind, dass weder der Anbieter der Postdienstleistung noch der Nachfrager davon abweichen können.

Damit wird klar, dass nur Leistungen für private Haushalte der Mehrwertsteuerbefreiung unterfallen können, da insoweit die Entgelte durch die Bundesnetzagentur festgelegt werden.

Ergänzend fügen wir die gutachterliche Stellungnahme von Prof. Dr. C. Koenig zur Stellungnahme von Prof. Dr. Rupert Scholz bei. Prof. Koenig kommt zu dem Ergebnis, dass die als Entwurf vorliegende Gesetzesregelung europarechtlich und verfassungsrechtlich richtig und geboten ist. Ferner wird auf den Fachbeitrag von Koenig/Busch in der Zeitschrift für Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (EWS 12/2009, S. 510) verwiesen, der sich ausführlich mit der Entscheidung des EuGH vom 23.04.2009 auseinandersetzt.

05.02.2010

Dr. Ralf Wojtek

# RECHTSWISSENSCHAFTLICHE GEGENDARSTELLUNG

ZU DER SCHRIFTLICHEN STELLUNGNAHME VON RECHTSANWALT PROF. DR.  
RUPERT SCHOLZ VOM 29. JANUAR 2010 ANLÄSSLICH DER ÖFFENTLICHEN  
ANHÖRUNG AM 9. FEBRUAR 2010 ZU DEM ENTWURF DES GESETZES ZUR  
GEPLANTEN NEUREGELUNG DES § 4 NR. 11B UStG (UMSATZSTEUERBEFREIUNG  
FÜR POSTDIENSTLEISTUNGEN)

im Auftrag des  
Bundesverbands Internationaler Express- und Kurierdienste e.V. (BIEK)

von

Univ.-Prof. Dr. iur. Christian Koenig LL.M. (LSE)  
Direktor am Zentrum für Europäische Integrationsforschung und Mitglied der Rechts- und  
Staatswissenschaftlichen Fakultät der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

5. Februar 2010

## I. Die Thesen von Prof. Dr. Scholz

Nach Auffassung von Prof. Dr. Scholz sei der Entwurf zur Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG insoweit eine gemeinschaftsrechtskonforme Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) Mehrwertsteuersystemrichtlinie<sup>1</sup> (MwStSystRL), soweit die Steuerbefreiung auch für die Universaldienstleistungen von privaten Unternehmern gilt und künftig nur solche Universaldienstleistungen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind, die der Unternehmer aufgrund individuell ausgehandelter Bedingungen erbringt.

Dagegen stelle die geplante Neuregelung eine gemeinschaftsrechtswidrige Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL dar, soweit sie Universaldienstleistungen von der Steuerbefreiung ausnimmt, die der Unternehmer aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu abweichenden Qualitätsbedingungen oder zu günstigeren Preisen, als den nach den allgemein für jedermann zugänglichen Tarifen oder als den nach § 19 des PostG vom 22. Dezember 1997 in der jeweils geltenden Fassung, genehmigten Entgelten, erbringt.

Auch ergebe sich hieraus ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 87f GG.

## II. Gegendarstellung<sup>2</sup>

- 1. Keine Steuerbefreiung für Postdienstleistungen aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu abweichenden Qualitätsbedingungen oder zu günstigeren als den genehmigten Entgelten oder den allgemeinen Tarifen (Satz 3 Buchst. b) der geplanten Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG) – ein EU-rechtliches Gebot!*

Prof. Dr. Scholz begründet seine diesbezügliche These der gemeinschaftsrechtswidrigen Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL mit dem Urteil des EuGH vom 23. April 2009 in der Rechtssache C-357/07. Er stützt sich dabei auf den Seiten 5 ff. seiner Stellungnahme auf die Rz. 49 des Urteils, in der der Gerichtshof ausführt,

„dass die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. A der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung für Dienstleistungen gilt, die die öffentlichen Posteinrichtungen als solche ausführen, nämlich in ihrer Eigenschaft als Betreiber, der sich verpflichtet, in einem Mitgliedstaat den gesamten Universalpostdienst oder einen Teil davon zu gewährleisten. Sie gilt nicht

---

<sup>1</sup>Richtlinie 2006/112/EG, ABl. EG 2006 L 347/1.

<sup>2</sup> Zur Vertiefung vgl. *Koenig/Busch*, Gemeinschaftsrechtliche Anforderungen an eine Umsatzsteuerbefreiung für Postdienstleistungen (§ 4 Nr. 11b UStG), EWS 12/2009, Seiten 510 ff.

für Dienstleistungen und die dazugehörenden Lieferungen von Gegenständen, deren Bedingungen individuell ausgehandelt worden sind“.

Dieses Zitat des Gerichtshofs darf nicht aus dem Zusammenhang gelesen werden. Es baut vielmehr auf dem vom Gerichtshof in Rz. 48 des Urteils aufgestellten Grundsatz auf, dass schon die bloße „*Möglichkeit, Verträge mit den Kunden individuell auszuhandeln, von vornherein nicht dem Begriff des Universaldienstangebots entspricht*“. Im Lichte dieses vom Gerichtshof selbst betonten Grundsatzes wird auch deutlich, dass die deutsche Übersetzung („der sich verpflichtet“) im erstzitierten Satz der Rz. 49 des Urteils die Formulierung der authentischen englischen Urteilsprachfassung<sup>3</sup> nicht korrekt wiedergibt: „*Who undertakes to provide all or part of the universal postal service in a Member State*“ ist auf die Erfüllung von bestehenden, hoheitlich eingerahmten Universaldienstverpflichtungen bezogen. Der Gerichtshof hat bereits in Rz. 11 des Urteils den Bezugsrahmen für einen Lizenznehmer beschrieben, „*der die vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllt*“, und damit auch den Kontext für die Umsatzsteuerbefreiung hergestellt, wonach es sich um hoheitlich eingerahmte Leistungsbedingungen handeln muss. Auch geht das EuGH-Urteil von der rechtlichen Situation im Vereinigten Königreich aus, wonach ein Unternehmen durch staatlichen Hoheitsakt verpflichtet wird, die Gesamtheit der Universaldienstleistungen im Vereinigten Königreich zu erbringen.<sup>4</sup>

Dagegen besteht aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen jederzeit die wettbewerbliche „*Möglichkeit, Verträge mit den Kunden individuell auszuhandeln*“, auch wenn der Anbieter gegenwärtig aus ebenso wettbewerblichen Gründen tatsächlich an den Allgemeinen Geschäftsbedingungen festhält. Daher gilt hier das vom Gerichtshof in Rz. 48 des Urteils ausgesprochene Verbot einer Steuerbefreiung. Der auf Seite 14 seiner Stellungnahme erhobene Einwand von Prof. Dr. Scholz, dass „Allgemeine Geschäftsbedingungen nicht individuell ausgehandelt werden (vgl. § 305 Abs. 1 Satz 1 BGB) und Allgemeine Geschäftsbedingungen gerade nicht vorliegen, wenn die Vertragsbedingungen individuell ausgehandelt worden sind (vgl. § 305 Abs. 1 Satz 3 BGB)“ geht an der Sache vorbei.

---

<sup>3</sup> Vorlegendes Gericht ist das High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division, Administrative Court, die Verfahrensbeteiligten des Ausgangsverfahrens sind die TNT Post UK Ltd und die Royal Mail Group Ltd.

<sup>4</sup> In Deutschland besteht - außer im Fall eines Marktversagens (§§ 12 ff. PostG) - im Einklang mit der Richtlinie 97/67/EG dagegen keine gesetzliche Regelung, nach der ein Unternehmen zur ständigen und flächendeckenden Erbringung der Gesamtheit von Postuniversaldienstleistungen oder eines Teils davon verpflichtet ist oder verpflichtet werden kann.

Denn selbstverständlich besteht aufgrund der vertraglichen Privatautonomie gerade auch im Falle Allgemeiner Geschäftsbedingungen jederzeit die, eine Umsatzsteuerbefreiung nach dem Urteil des Gerichtshofs ausschließende wettbewerbliche „Möglichkeit, Verträge mit den Kunden individuell auszuhandeln“. Satz 3 Buchst. b) der geplanten Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG ist damit nicht nur gemeinschaftsrechtskonform, sondern EU-rechtlich geboten.

Die vom EuGH in Rz. 31 des Urteils<sup>5</sup> betonten Gebote der engen Auslegung und der steuerlichen Neutralität einer Steuerbefreiungsnorm, die wie Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL im Wege der Rechtsangleichung nach Art. 113 AEUV<sup>6</sup> (ex-Art. 93 EGV) erlassen worden ist, können nur gewahrt werden, wenn das mitgliedstaatliche Umsetzungsgesetz eine Steuerbefreiung für Leistungen auf der Grundlage von (individualvertraglich abdingbaren) Allgemeinen Geschäftsbedingungen explizit ausschließt. Nur so kann eine praktisch einheitliche Anwendung der harmonisierten Steuerbefreiungsnorm in der gesamten Europäischen Union gewährleistet werden. Andernfalls läge es in der Hand des Leistungserbringers auf der Grundlage von Allgemeinen Geschäftsbedingungen von den allgemeingültigen Universaldienstbedingungen abweichende Leistungs- und Entgeltbedingungen einseitig umsatzsteuerfrei zu stellen und hierdurch erhebliche Binnenmarktstörungen aufgrund verzerrter Wettbewerbsbedingungen auf den relevanten Postmärkten auszulösen.

Damit widersprechen Umsatzsteuerbefreiungen, die nicht in einen öffentlich-rechtlichen Verpflichtungsrahmen für Universaldienstleistungen wie nach Satz 2 der geplanten Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG einbezogen sind, dem gemeinschaftsrechtlichen Harmonisierungsansatz für indirekte Steuern.<sup>7</sup> Außerhalb dieses öffentlich-rechtlichen Verpflichtungsrahmens kann der Leistungserbringer einseitig auf der Grundlage seiner Allgemeinen Geschäftsbedingungen von den allgemeingültigen Universaldienstbedingungen hinsichtlich der Leistungs- und Entgeltbedingungen abweichen und seine (potentiellen) Konkurrenten dadurch unter erheblichen Wettbewerbsdruck setzen. Die Verbesserung des Preis-Leistungsverhältnisses aufgrund von wettbewerblich eingeführten Allgemeinen

<sup>5</sup> „31. Danach „sind die Begriffe, mit denen eine Steuerbefreiung wie die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. A der Sechsten Richtlinie vorgesehene umschrieben wird, eng auszulegen, da diese Steuerbefreiung eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz darstellt, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht“.

<sup>6</sup> Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

<sup>7</sup> Diesem Grundsatz folgt auch die Gesetzesbegründung (BR-Drucks. 4/10, S. 44): „Um die formalen Vorgaben des EuGH-Urteils gleichwohl zu erfüllen, muss eine Verpflichtung der Unternehmer allein aus steuerlichen Gründen geregelt werden. Der Unternehmer kann sich von dieser Verpflichtung einseitig lösen. Dies hat zur Folge, dass die entsprechenden Umsätze steuerpflichtig sind.“

Geschäftsbedingungen, die von den allgemeingültigen Universaldienstkonditionen abweichen, belegt, dass der jeweilige Postuniversaldienst für die Kunden gerade auch ohne eine Umsatzsteuerbefreiung günstig angeboten wird. Dieser Wettbewerbsprozess darf nicht gemeinschaftsrechtswidrig durch Umsatzsteuerbefreiungen verzerrt werden.

## *2. Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 87f GG*

Die Beschränkung des Steuerbefreiungstatbestandes nach Satz 3 Buchst. b) des Entwurfs zur Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG folgt den mit Anwendungsvorrang ausgestatteten gemeinschaftsrechtlichen Geboten der engen Auslegung und der steuerlichen Neutralität von Umsatzsteuerbefreiungsnormen. Die unterschiedliche Behandlung der unterschiedlichen Leistungsbedingungen, einerseits auf der Grundlage von allgemeingültigen Universaldienstkonditionen und andererseits aufgrund von hiervon abweichenden Allgemeinen Geschäftsbedingungen, wird dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG sachlich gerecht. Auch der staatliche Gewährleistungsauftrag nach Art. 87f GG wird im Rahmen dieser gemeinschaftsrechtlich und sachlich gebotenen Differenzierung gewahrt.

### **III. Ergebnis**

Da die Beschränkung des Steuerbefreiungstatbestandes nach Satz 3 Buchst. b) des Entwurfs zur Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG nicht nur gemeinschaftsrechtskonform, sondern darüber hinaus EU-rechtlich geboten ist, erweist sich sowohl die These einer gemeinschaftsrechtswidrigen Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL als auch die darauf aufbauende Behauptung einer Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) sowie des Gewährleistungsauftrages (Art. 87f GG) als haltlos.



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