
**Schriftliche Stellungnahme zur öffentlichen An-
hörung zu dem Entwurf des Gesetzes zur Um-
setzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur
Änderung steuerlicher Vorschriften
(BT-Ds. 17/506) am 09.02.2010**

**Hier: Stellungnahme zur geplanten Neuregelung
des § 4 Nr. 11b UStG**

Von Rechtsanwalt

Prof. Dr. Rupert Scholz

29. Januar 2010

A. Problemstellung: Die geplante Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG

Gegenstand der nachstehenden Stellungnahme ist die geplante Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG. Die Bundesregierung plant eine Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG, mit dem eine Änderung im Bereich der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Postdienstleistungen angestrebt wird. Diese Neuregelung basiert auf der Umsetzung von europäischem Gemeinschaftsrecht. Dabei stellt sich jedoch die Frage, ob die von der geplanten Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG vorgesehenen Änderungen in vollem Umfang mit den Vorgaben des europäischen Gemeinschaftsrechts zu vereinbaren sind.

B. Hintergrund der geplanten Neuregelung

1. Zur derzeitigen Regelung in § 4 Nr. 11b UStG

Nach der geltenden Fassung des § 4 Nr. 11b UStG sind die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutsche Post AG von der Umsatzsteuer befreit.

Unmittelbar dem Postwesen dienende Umsätze sind insbesondere die sog. Universaldienstleistungen iSv. § 1 Abs. 1 PUDLV.¹ Zu den Universaldienstleistungen gehören nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 PUDLV die Beförderung von Briefsendungen bis zu einem Gewicht von 2.000 g einschließlich Einschreibsendungen, Wertsendungen, Nachnahmesendungen und Sendungen mit Eilzustellung, nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 PUDLV die Beförderung von Paketen, deren Einzelgewicht 20 kg nicht übersteigt sowie nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 PUDLV die Beförderung von bestimmten Zeitungen und Zeitschriften. Für die Universaldienstleistungen hatte die Deutsche Post AG nach § 51 PostG bis zum 31. Dezember 2007 eine Exklusivlizenz und war zu deren Erbringung bis zu diesem Zeitpunkt nach § 52 PostG verpflichtet. Auch nach Auslaufen der Exklusivlizenz am 31. Dezember 2007 ist die Deutsche Post AG der einzige Anbieter, der die in §§ 2 ff. PUDLV für die Erbringung von Universaldienstleistungen erforderlichen Qualitätsmerkmale erfüllt (z.B. die Bereitstellung von mindestens 12.000 stationären Einrichtungen, in denen Verträge über Briefbeförderungsleistungen abgeschlossen und abgewickelt werden können).

¹ Vgl. FinMin. Nds. v. 25. April 2000, UR 2000, 487; auch *Husmann* in: Stadie/Dürrwächter, UStG, 8. Auflage 1997, § 4 Nr. 11b (Stand: Juni 2002).

Die Regelungen zu den Universaldienstleistungen beruhen auf der Umsetzung von Art. 3 der Richtlinie 97/67/EG (Postrichtlinie). Nach Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 97/67/EG stellen die Mitgliedsstaaten sicher, dass den Nutzern ein Universaldienst zu Verfügung steht, der ständig und flächendeckend postalische Dienstleistungen einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer bietet.

Von der Steuerbefreiung für Universaldienstleistungen der Deutsche Post AG nach § 4 Nr. 11b UStG erfasst sind sowohl die Beförderung von privaten Postsendungen, bei denen nach § 3 PDLV ein Kontrahierungszwang für die Deutsche Post AG mit Endkunden besteht, als auch die Beförderung von Geschäftspost, die aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Deutsche Post AG zu von §§ 2 bis 4 PUDLV abweichenden Bedingungen (z.B. Einlieferung der Post im Schalterdienst durch den Kunden) erfolgt.

Die Regelung des § 4 Nr. 11b UStG ist zum 1. Januar 1995 eingeführt worden. Mit dieser Regelung sollte Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG in nationales Recht umgesetzt werden. Die Regelung entspricht fast wortwörtlich der aktuellen Regelung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL).

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG lautet:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

a) die von öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen und die dazugehörigen Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme der Personenbeförderung und des Fernmeldewesens; ...“

Der deutsche Gesetzgeber ging bei der Einführung von § 4 Nr. 11b UStG davon aus, dass der öffentliche Charakter der Deutsche Post AG trotz der erfolgten Umstrukturierung von einem Monopolunternehmen in drei private Unternehmen noch nicht vollständig aufgegeben sei und dass die Steuerbefreiung für die unmittelbar dem Kernbereich zuzuordnenden Umsätze bestehen bleiben solle, solange wesentliche Marktsegmente den Nachfolgeunternehmen der Deutsche Bundespost ausschließlich vorbehalten bleiben, diese Unternehmen besondere Infrastrukturlasten zu tragen haben und durch hoheitliche Maßnahmen wie

durch Allein- oder Mehrheitsbesitz des Bundes die Einhaltung staatlicher Vorgaben gesichert bleibt.²

Die Dienstleistungen von anderen Postanbietern (z.B. Pin AG) sind nach der derzeitigen Regelung nicht steuerbefreit, weil die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 11b UStG auf Leistungen der Deutsche Post AG beschränkt ist. Die Ungleichbehandlung der Wettbewerber begründete der Gesetzgeber seinerzeit damit, dass – insbesondere in den nicht lizenzierten Bereichen – das europäische Recht eine Ungleichbehandlung hinnehme.³

§ 4 Nr. 11b UStG soll jetzt zum 1. Juli 2010 geändert werden. Hintergrund ist das **Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 23. April 2009**⁴ zur Auslegung der Umsatzsteuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG.

2. Zum Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (TNT Post UK)

In dem Ausgangsverfahren wendete sich TNT Post UK Ltd. (TNT) dagegen, dass alle Dienstleistungen der Royal Mail Group Limited (Royal Mail), dem Anbieter des Universaldienstes im Vereinigten Königreich, von der Umsatzsteuer befreit waren, während die Leistungen aller anderen Anbieter der Umsatzsteuer von 17,5% unterlagen. Royal Mail war das einzige Unternehmen, das vom Vereinigten Königreich gegenüber der Kommission nach der Postrichtlinie als Anbieter von Universaldienstleistungen notifiziert worden ist. Royal Mail besaß eine Lizenz, die neben der Berechtigung, Briefe landesweit zu befördern, auch bestimmte Infrastrukturpflichten und Höchstzustellfristen regelte.

Auch TNT besaß eine landesweite Briefzustellungslizenz, allerdings waren die Verpflichtungen hinsichtlich Infrastrukturlasten weniger stark als die von Royal Mail. TNT erbrachte hauptsächlich Verteilerdienste für Geschäftspost, d.h. TNT holte ab, sortierte und beförderte zu zentralen Verteilerpunkten. Aufgrund eines Vertrags mit Royal Mail beförderte diese die Geschäftspost dann an die Empfänger. TNT verfolgte das Ziel, auch selbst diese „nachgelagerten“ Dienste auszuführen und Post über eigene Zustellnetze zu befördern. TNT drängte in dem Verfahren daher auf eine Steuerpflicht auch der Leistungen von Royal Mail, hilfsweise auf eine Steuerbefreiung seiner eigenen Leistungen. Nach Ansicht von TNT existierte in dem vollständig liberalisierten Markt des Vereinigten Königreichs keine „öffentliche Posteinrichtung“ mehr, so dass kein Raum für die Befreiung bleibe.

² Vgl. BR-Drucks. 115/94, S. 123 f. ; vgl. auch *Kraeusel*, UR 2008, 647 (648).

³ Vgl. BR-Drucks. 115/94, S. 124.

⁴ EuGH, Urteil v. 23. April 2009 – Rs. C-357/07 – TNT Post UK Ltd. vs. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (TNT Post UK), IStR 2009, 323.

Der High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) legte dem EuGH die Frage vor, wie der Begriff der „öffentlichen Posteinrichtungen“ in Art 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG auszulegen sei. Außerdem fragte das Gericht, ob die Regelung so auszulegen sei, dass die Mitgliedsstaaten alle von den öffentlichen Posteinrichtungen erbrachten Dienstleistungen von der Umsatzsteuer befreien müsse oder dürfe.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 23. April 2009 das Vorabentscheidungsersuchen des High Court of Justice wie folgt beantwortet:

„Der Begriff „öffentliche Posteinrichtung“ in Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ist dahin auszulegen, dass er für öffentliche und private Betreiber gilt, die sich verpflichten, in einem Mitgliedsstaat den gesamten Universalpostdienst, wie er in Art. 3 der Richtlinie 97/67/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15.12.1997 über gemeinsame Vorschriften für die Entwicklung des Binnenmarktes der Postdienste der Gemeinschaft und die Verbesserung der Dienstqualität in der durch die Richtlinie 2002/39/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 10.6.2002 geänderten Fassung geregelt ist, oder einen Teil dessen zu gewährleisten.“

Die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene Steuerbefreiung gilt für Dienstleistungen und die dazu gehörenden Lieferungen von Gegenständen, die die öffentlichen Posteinrichtungen als solche ausführen, nämlich in ihrer Eigenschaft als Betreiber, der sich verpflichtet, in einem Mitgliedsstaat den gesamten Universalpostdienst oder einen Teil davon zu gewährleisten. Sie gilt nicht für Dienstleistungen und die dazugehörenden Lieferungen von Gegenständen, deren Bedingungen individuell ausgehandelt worden sind.“

Der EuGH begründete seine Entscheidung wie folgt: Der Begriff „öffentliche Posteinrichtung“ iSv. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG sei nach dem Zweck der Regelung, einen Universalpostdienst, d.h. das flächendeckende Angebot postalischer Dienstleistungen einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer, anzubieten, auszulegen. Es komme für den Begriff „öffentliche Posteinrichtung“ nicht darauf an, ob die Einrichtung öffentlich oder privat ist, sondern darauf, dass sich die Einrichtung verpflichtet habe, den gesamten Universalpostdienst in einem Mitgliedsstaat oder einen Teil davon zu gewährleisten.⁵ Diese Auslegung widerspreche auch nicht dem Grund-

⁵ Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 34 ff.

satz der steuerlichen Neutralität, wonach Unternehmer, die gleichartige Umsätzen tätigen, bei der Erhebung der Umsatzsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen.⁶

Zur Reichweite der Steuerbefreiung führt der EuGH aus: Die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil 1 Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (entspricht Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL) bezwecke, eine Tätigkeit von allgemeinem Interesse zu fördern.⁷ Im Postbereich seien daher postalische Dienstleistungen, die den Grundbedürfnissen der Bevölkerung dienen, von der Umsatzsteuer zu befreien. Den Grundbedürfnissen der Bevölkerung diene der sog. Universalpostdienst, der nach Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 97/67/EG flächendeckend postalische Dienstleistungen einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer bietet.⁸

Die Steuerbefreiung des Art. 13 Teil 1 Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG gelte nach dem Zweck der Regelung nur für diejenigen Dienstleistungen, die die öffentlichen Posteinrichtungen als solche ausführen, nämlich in ihrer Eigenschaft als Betreiber, der sich verpflichtet hat, in einem Mitgliedsstaat den gesamten Universalpostdienst iSv. Art. 3 der Richtlinie 97/67/EG oder einen Teil davon zu gewährleisten.⁹

Deshalb gelte die Steuerbefreiung nicht für spezifische, von den Dienstleistungen von allgemeinem Interesse trennbaren Dienstleistungen. Hierzu gehörten Dienstleistungen, die besonderen Bedürfnissen von Wirtschaftsteilnehmern entsprechen.¹⁰ Von solchen Dienstleistungen, die besonderen Bedürfnissen von Wirtschaftsteilnehmern dienen, sei auszugehen, wenn die Dienstleistungen öffentlicher Posteinrichtungen individuell ausgehandelt worden sind. Sie seien daher nicht nach Art. 13 Teil 1 Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG steuerbefreit.¹¹

Dieses Auslegungsergebnis wird nach dem EuGH durch den Erwägungsgrund 15 der Richtlinie 97/67/EG bestätigt, wonach die Bestimmungen über das Universaldienstangebot

⁶ Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 37.

⁷ Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 32.

⁸ Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 33 f.

⁹ Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 44.

¹⁰ Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 46 unter Hinweis auf EuGH, Urteil vom 19. Mai 1993 – Rs. C-320/91 (Corbeau), EuGHE 1993, I-2533 – Rn. 19.

¹¹ Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 46 f.

nicht das Recht der Betreiber von Universaldiensten berühren, Verträge mit den Kunden individuell auszuhandeln.¹²

3. Zum Inhalt der geplanten Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG

Dieses Urteil des EuGH ist wegen der gemeinschaftsrechtlichen Pflicht zur einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts nach Art. 10 Abs. 1 iVm. Art. 234 EG von allen Mitgliedstaaten umzusetzen.

Das Urteil des EuGH soll in Deutschland durch die Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG umgesetzt werden. Umsetzungsbedarf besteht in Deutschland insbesondere auch deshalb, weil die der Deutsche Post AG eingeräumte Exklusivlizenz und die damit verbundene Verpflichtung zur Erbringung von Universaldienstleistungen zum 31. Dezember 2007 ausgelaufen sind.

Nachdem zwei Gesetzesentwürfe für eine Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG¹³ mit dem Ende der 16. Legislaturperiode wegen Diskontinuität entfallen waren, vereinbarten die Regierungsparteien im Koalitionsvertrag, die Umsatzbesteuerung von Dienstleistungen im Hinblick auf das EuGH-Urteil so anzupassen, dass keine steuerlichen Ungleichbehandlungen mehr bestehen.

Nach dem „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“ vom 1. Januar 2010 soll § 4 Nr. 11b UStG jetzt wie folgt gefasst werden¹⁴:

„Steuerbefreit sind [...]

Universaldienstleistungen nach Artikel 3 Abs. 4 der Richtlinie 97/67/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. 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. Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass der Unternehmer sich entsprechend einer Bescheinigung des Bundeszentral-

¹² Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 48.

¹³ BT-Drucks. 16/11674 und BT-Drucks. 16/11340.

¹⁴ BR-Drucks. 4/10, S. 28.

amts für Steuern gegenüber dieser Behörde verpflichtet hat, flächendeckend im gesamten Gebiet der Bundesrepublik Deutschland die Gesamtheit der Universaldienstleistungen oder einen Teilbereich dieser Leistungen nach Satz 1 anzubieten. Die Steuerbefreiung gilt nicht für Leistung, die der Unternehmer erbringt

a) aufgrund individuell ausgehandelter Vereinbarungen oder

b) aufgrund allgemeiner 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 (BGBl. I S. 2394), das zuletzt durch Artikel 272 der Verordnung vom 31. Oktober 2006 (BGBl. I S. 2407) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung, genehmigten Entgelten;“

Nach der Gesetzesbegründung soll die bislang allein für die Leistung der Deutsche Post AG geltende Steuerbefreiungsvorschrift an die Entwicklung der Liberalisierung auf dem Postmarkt und die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts angepasst werden. Hierbei sei zu berücksichtigen, dass der Begriff der öffentlichen Posteinrichtung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) der MwStSystRL nur solche Einrichtungen umfasse, die dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten verfolgen, wobei das Gemeinwohl mit dem Konzept des Universaldienstes gemäß der Richtlinie 97/67/EG verbunden sei. Nach der Gesetzesbegründung sind deshalb Dienstleistungen von Unternehmern zu befreien, die sich verpflichtet haben, die Gesamtheit der Postuniversaldienstleistungen, wie sie in Art. 3 Abs. 4 der Richtlinie 97/67/EG gemeinschaftsweit festgelegt sind, oder einen Teil davon zu gewährleisten.¹⁵

Von der Umsatzsteuer befreit sein sollen nach der Gesetzesbegründung nur Universaldienstleistungen, mit denen eine Grundversorgung der Bevölkerung sichergestellt wird. Der Umfang des begünstigten Leistungsspektrums ergibt sich aus Art. 3 Abs. 4 der Richtlinie 97/67/EG. Erfasst sind daher Briefsendungen bis 2.000 g, die Beförderung von adressierten Büchern, Katalogen, Zeitungen und Zeitschriften bis einschließlich 2.000 g, adressierte Pakete bis 10 kg sowie Einschreib- und Wertsendungen. Anders als bislang ist künftig die Beförderung von Paketsendungen von mehr als 10 kg bis zu 20 kg nicht mehr umsatzsteuerbefreit.¹⁶

¹⁵ Vgl. BR-Drucks. 4/10, S. 40.

¹⁶ Vgl. BR-Drucks. 4/10, S. 40 f.

Nicht unter die Befreiung des § 4 Nr. 11b UStG fallen nach § 4 Nr. 11b Satz 3 Buchst. a) UStG in der Fassung des Gesetzesentwurfs (§ 4 Nr. 11b UStG-E) Dienstleistungen, deren Bedingungen zwischen den Vertragsparteien individuell vereinbart werden.¹⁷

Außerdem fallen nach der Gesetzesbegründung nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 11b Satz 3 Buchst. b) UStG-E Universaldienstleistungen iSv. Art. 3 Abs. 4 der Richtlinie 97/67/EG, die aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen erbracht werden, die entweder von den in §§ 2 bis 4 PUDLV festgelegten Qualitätsmerkmalen abweichen (z.B. bei zwingender Einlieferungspflicht des Kunden beim Anbieter) oder die aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen erbracht werden, die zwar grundsätzlich für jedermann zugänglich sind, aber nicht für den durchschnittlichen Nachfrager eines Privathaushalts (z.B. der Versand von Postvertriebsstücken ab einer Einlieferungsmenge von 1.000 Exemplaren).¹⁸

Die geplante Neuregelung führt für Geschäftspost zu folgenden Änderungen: Von der Steuerfreiheit ist künftig nach § 4 Nr. 11b Satz 3 Buchst. b) UStG-E die Beförderung von Geschäftspost ausgeschlossen, die die Deutsche Post AG zu von §§ 2 bis 4 PUDLV abweichenden Bedingungen und zu günstigeren Preisen versendet, die durch Allgemeine Geschäftsbedingungen festgelegt sind. Die Möglichkeit, abweichende Bedingungen und Entgelte zu vereinbaren, besteht beispielsweise, wenn 50 oder mehr Briefe eingeliefert werden. In diesem Fall besteht seit dem 1. Januar 2008 auch die Genehmigungspflicht für die Entgelte nach § 19 Satz 1 PostG nicht mehr. Dagegen müssen die Entgelte für Briefsendungen, die mit einer Stückzahl von bis zu 50 Stück eingeliefert werden, von der Bundesnetzagentur genehmigt werden. Endkunden haben nach § 3 PDLV einen Anspruch darauf, dass die Deutsche Post AG mit ihnen zu den genehmigten Entgelten die Briefe befördert.

Geschäftskunden der Post können größere Mengen von Post in der Praxis nur nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen befördern lassen. Individuelle Vereinbarungen mit Geschäftskunden schließt die Deutsche Post AG dagegen generell nicht ab. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen weichen dabei von den Bedingungen nach §§ 2 bis 4 PUDLV ab und regeln ermäßigte Entgelte: Beispielsweise sehen die Allgemeinen Geschäftsbedingungen „Teilleistungen BZE Kunde Brief“ und die Allgemeinen Geschäftsbedingungen „Teilleistungen BZA Kunde Brief“ vor, dass der Geschäftskunde die freigemachten Sendungen beim Briefzentrum einliefert.¹⁹ Auch die Allgemeinen Geschäftsbedingungen

¹⁷ Vgl. BR-Drucks. 4/10, S. 41.

¹⁸ Vgl. BR-Drucks. 4/10, S. 41.

¹⁹ Vgl. § 2 Abs. 1 der „Allgemeinen Geschäftsbedingungen Teilleistungen BZE Kunde Brief“ und § 2 Abs. 1 der „Allgemeinen Geschäftsbedingungen Teilleistungen BZA Kunde Brief“.

„FRANKIT“ sehen vor, dass der Kunde die digital freigemachten Sendungen selbst einliefert.²⁰ Im Gegenzug erhält der Geschäftskunde einen Rabatt, der von der Anzahl der eingelieferten Sendungen abhängt.

C. Vereinbarkeit der geplanten Neuregelung mit europäischem Gemeinschaftsrecht

Die geplante Neuregelung setzt Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL weitgehend entsprechend den Aussagen des EuGH-Urteil vom 23. April 2009 und damit gemeinschaftsrechtskonform um (hierzu unter I.). In Teilen stellt die geplante Neuregelung jedoch eine gemeinschaftsrechtswidrige Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL dar (hierzu unter II.).

I. Gemeinschaftsrechtskonforme Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL

Die geplante Neuregelung ist eine gemeinschaftsrechtskonforme Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL, soweit die Steuerbefreiung künftig auch für die Universaldienstleistungen von privaten Unternehmern gilt (hierzu unter 1.). Sie ist auch insoweit gemeinschaftsrechtskonform, als künftig solche Universaldienstleistungen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind, die der Unternehmer aufgrund individuell ausgehandelter Bedingungen erbringt (hierzu unter 2.).

1. Erstreckung der Steuerbefreiung auf Universaldienstleistungen von privaten Unternehmern

Die geplante Neuregelung des § 4 Nr. 11b Satz 1 UStG entspricht insoweit der Auslegung von Art. 13 Teil 1 Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (= Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL) durch den EuGH, als künftig Universaldienstleistungen iSv. Artikel 3 Abs. 4 der Richtlinie 97/67/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 1997 unabhängig davon, ob sie ein öffentlicher oder privater Unternehmer erbringt, steuerfrei sind.

²⁰ Vgl. § 5 Abs. 1 der „Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Deutsche Post AG für die Freimachung von Sendungen mit dem digitalen Freimachungssystem FRANKIT“.

Nach dem EuGH ist es für den Begriff „öffentliche Posteinrichtungen“ nicht entscheidend, ob die Einrichtung öffentlich oder privat ist. Auch gewerbliche Unternehmen können eine „öffentliche Posteinrichtung“ darstellen, soweit sie neben oder anstelle des früheren Monopols der öffentlichen Hand Postdienste im Interesse des Gemeinwohls erbringen.²¹ Entscheidend sei, dass sich die Einrichtung verpflichte, postalische Dienstleistungen zu erbringen, die den grundlegenden Bedürfnissen der Bevölkerung entsprechen, und damit in der Praxis den gesamten Universalpostdienst in einem Mitgliedstaat, wie er in Art. 3 der Richtlinie 97/67/EG beschrieben ist, oder einen Teil davon zu gewährleisten.²²

Da § 4 Nr. 11b Satz 1 UStG-E alle Universaldienstleistungen nach Artikel 3 Abs. 4 der Richtlinie 97/67/EG von der Steuer befreit, wenn sich der Unternehmer verpflichtet hat, flächendeckend im gesamten Gebiet der Bundesrepublik Deutschland die Gesamtheit der Universaldienstleistungen oder einen Teilbereich dieser Leistungen anzubieten, werden künftig die Universaldienstleistungen sowohl von öffentlichen als auch privaten Einrichtungen befreit. Damit entspricht die Regelung insoweit den Vorgaben des EuGH.

2. Ausschluss der Steuerbefreiung bei Universaldienstleistungen aufgrund individuell ausgehandelter Vereinbarung

Auch soweit die Neuregelung des § 4 Nr. 11b Satz 3 Buchst. a) UStG-E Universaldienstleistungen von der Steuerbefreiung ausschließt, die aufgrund individuell ausgehandelter Vereinbarungen erbracht werden, entspricht sie der Auslegung von Art. 13 Teil 1 Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG durch den EuGH und damit auch der inhaltsgleichen Regelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL.

Denn nach dem EuGH bezweckt die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil 1 Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG, eine Tätigkeit von allgemeinem Interesse zu fördern. Daher gilt die Steuerbefreiung nicht für spezifische, von den Dienstleistungen von allgemeinem Interesse trennbaren Dienstleistungen, die von einer „öffentlichen Posteinrichtung“ erbracht werden. Hierzu gehören Dienstleistungen, die speziellen, also nicht allgemeinen Bedürfnissen von Wirtschaftsteilnehmern entsprechen.²³ Wenn Dienstleistungen öffentlicher Posteinrichtungen individuell ausgehandelt worden sind, entsprechen sie den besonderen Bedürfnissen von einzelnen Wirtschaftsteilnehmern und können folglich nicht

²¹ Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 40.

²² Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 36.

²³ Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 44 unter Hinweis auf EuGH, Urteil vom 19. Mai 1993 – Rs. C-320/91 (Corbeau), EuGHE 1993, I-2533.

nach Art. 13 Teil 1 Abs. 1 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG als befreit gelten.²⁴ Diese Auslegung wird nach dem EuGH durch den Erwägungsgrund 15 der Richtlinie 97/67/EG bestätigt. Danach berühren die Bestimmungen über das Universaldienstangebot nicht das Recht der Betreiber von Universaldiensten.²⁵

II. Gemeinschaftsrechtswidrige Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL durch § 4 Nr. 11b UStG-E

Die geplante Neuregelung stellt insoweit eine gemeinschaftsrechtswidrige Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL dar, als Universaldienstleistungen iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 2 PUDLV künftig von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind (hierzu unter 1.).

Sie setzt auch insoweit Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL gemeinschaftsrechtswidrig um, als künftig Universaldienstleistungen, die der Unternehmer auf Grund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu abweichenden Qualitätsbedingungen oder zu günstigeren Preisen erbringt, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind (hierzu unter 2.).

1. Ausschluss der Steuerbefreiung für Universaldienstleistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 PUDLV

Nach § 4 Nr. 11b UStG-E sind nur Universaldienstleistungen nach Art. 3 Abs. 4 der Richtlinie 97/67/EG steuerbefreit. Befreit sind damit nur Briefsendungen bis 2.000 g einschließlich der Beförderung von adressierten Büchern, Katalogen, Zeitungen und Zeitschriften, Pakete bis 10 kg sowie Einschreib- und Wertsendungen.²⁶ Darüber hinausgehende, nach nationalem Recht vorgesehene Universaldienstleistungen sind dagegen nicht steuerbefreit. Insbesondere die Beförderung von Paketen mit einem Gewicht von 10 kg bis 20 kg ist nach dem Entwurf künftig nicht mehr umsatzsteuerbefreit.

Diese geplante Neuregelung verstößt gegen Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL, weil nach dem EuGH sämtliche Universaldienstleistungen iSv. Art. 3 der Richtlinie 97/67/EG steuerbefreit sein müssen.²⁷ Die Steuerbefreiung ist nach dem EuGH nicht auf die in Art. 3 Abs. 4 der Richtlinie 97/67/EG genannten Universaldienstleistungen beschränkt.

²⁴ Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 46 f.

²⁵ Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 48.

²⁶ Vgl. die Gesetzesbegründung in BR-Drucks. 4/10, S. 40 f.

²⁷ Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 36 und 40.

Erfasst von der Umsatzsteuerbefreiung sind daher auch Universaldienstleistungen nach Art. 3 Abs. 5 der Richtlinie 97/67/EG. Danach können die nationalen Regulierungsbehörden die Gewichtsobergrenzen für Postpakete, die unter den Universaldienst fallen, auf einen Wert anheben, der 20 kg nicht übersteigt. Von der Ermächtigung in Art. 3 Abs. 5 der Richtlinie 97/67/EG hat Deutschland Gebrauch gemacht: Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 PUDLV ist die Beförderung von adressierten Paketen, deren Einzelgewicht 20 kg nicht übersteigt und deren Maße die im Weltpostvertrag und den entsprechenden Vollzugsverordnungen festgelegten Maße nicht überschreiten, eine Universaldienstleistung. Damit müssen auch Pakete mit einem Einzelgewicht von 10 kg bis 20 kg umsatzsteuerbefreit sein.

Die geplante Neuregelung verstößt gegen die Grundsätze des EuGH-Urteils, weil sie Universaldienstleistungen, die auf Art. 3 Abs. 5 der Richtlinie 97/67/EG beruhen, von der Steuerfreiheit ausschließt, obwohl nach dem Urteil des EuGH sämtliche Universaldienstleistungen nach Art. 3 der Richtlinie 97/67/EG steuerbefreit sein müssen. Der deutsche Gesetzgeber ist nicht berechtigt, die Steuerbefreiung so zu beschränken, dass Pakete, deren Einzelgewicht 20 kg nicht übersteigt und deren Maße die im Weltpostvertrag und den entsprechenden Vollzugsverordnungen festgelegten Maße nicht überschreiten, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind. Denn die Mitgliedstaaten müssen sich bei der Anwendung der Steuerbefreiung an die Wertungen halten, die sie im Rahmen der Postregulierung getroffen haben. Sie sind gerade nicht frei, die Allgemeinwohlbelange für die Zwecke der Steuerbefreiung willkürlich in anderer Weise zu bestimmen als bei der Definition des Universaldienstes.²⁸

Da in Deutschland im Rahmen der Postregulierung auch die Beförderung von Paketen, deren Einzelgewicht 20 kg nicht übersteigt und deren Maße die im Weltpostvertrag und den entsprechenden Vollzugsverordnungen festgelegten Maße nicht überschreiten, zu den Universaldienstleistungen gehört, ist es nicht zulässig, diese Dienstleistungen im Rahmen der Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG von der Steuerbefreiung auszuschließen.

2. Ausschluss der Steuerbefreiung für Universaldienstleistungen aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen bei abweichenden Qualitätsbedingungen und günstigeren Preisen

Die geplante Neuregelung des § 4 Nr. 11b Satz 3 Buchst. b) UStG-E nimmt auch solche Universaldienstleistungen von der Steuerbefreiung aus, die der Unternehmer aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu abweichenden Qualitätsbedingungen oder aufgrund

²⁸ Vgl. die Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 15. Januar 2009, Rn. 75.

von Allgemeinen Geschäftsbedingungen 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. Damit wird künftig die Beförderung von Geschäftspost durch die Deutsche Post AG umsatzsteuerpflichtig, weil diese nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Deutsche Post AG zu abweichenden Qualitätsbedingungen und/oder zu günstigeren Preisen erfolgt.²⁹

Der Ausschluss dieser Dienstleistungen von der Steuerfreiheit stellt ebenfalls eine gemeinschaftsrechtswidrige Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL dar. Denn aus dem Urteil des EuGH folgt, dass sämtliche Universaldienstleistungen, die von einer „öffentlichen Posteinrichtung“ aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen erbracht werden, steuerfrei gestellt werden müssen.³⁰

Nach dem EuGH gilt die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL zwar nicht für sämtliche postalischen Dienstleistungen, die eine „öffentliche Posteinrichtung“ erbringt. Vielmehr sind nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL nur solche Dienstleistungen steuerbefreit, die von allgemeinem Interesse sind. Von allgemeinem Interesse ist das Angebot eines Universalpostdienstes, postalische Dienstleistungen flächendeckend in einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer anzubieten. Dagegen entsprechen Universaldienstleistungen, deren Bedingungen individuell ausgehandelt worden sind, nicht dem allgemeinen Interesse, sondern den besonderen Bedürfnissen von einzelnen Wirtschaftsteilnehmern. Universaldienstleistungen, deren Bedingungen individuell ausgehandelt worden sind, dürfen daher nicht steuerfrei gestellt werden.³¹ Nach dem Urteil des EuGH ist die Erbringung von Universaldienstleistungen aufgrund individueller Vereinbarung der Bedingungen der einzige Fall, in dem die Steuerfreiheit von Universaldienstleistungen Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL zu verneinen ist. Da 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), handelt es sich bei Universaldienstleistungen, die aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen erbracht werden, nicht um Dienstleistungen, deren Bedingungen individuell ausgehandelt worden sind. Daher müssen auch Universaldienstleistungen, die aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen erbracht werden, steuerfrei gestellt werden.³²

²⁹ Vgl. hierzu oben unter B.3.

³⁰ So auch *Eilers*, DStR 2009, 1132 (1134); *Livorius*, IStR 2009, 325.

³¹ Vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 (Fn. 4), Rn. 43 ff.

³² So auch *Eilers*, DStR 2009, 1132 (1133) und *Livorius*, IStR 2009, 325.

Die Versendung von Geschäftspost, die der Unternehmer aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu abweichenden Qualitätsbedingungen oder aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu günstigeren Preisen erbringt, muss auch nach dem Sinn und Zweck der Steuerbefreiung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL von der Steuer befreit werden, weil sie eine Dienstleistung ist, die dem allgemeinen Interesse dient.

Auch die **Generalanwältin Kokott** ist dieser Ansicht: Zwar handele es sich bei der Versendung von Geschäftspost (auch Massensendungen mit individuellem Inhalt), bei der ein allgemein geltender, standardisierter Portotarif angewendet wird, nicht um eine typische Leistung, die zum unmittelbaren Lebensbedarf von Privatkunden gehört. Jedoch liege es auch im allgemeinen Interesse, dass auch Geschäftskunden ein öffentliches Postnetz, über das Geschäftspost versendet werden kann, bereitgestellt wird. Denn mittelbar profitiere auch der einzelne Privatkunde und damit die Allgemeinheit davon, dass Geschäftspost zu angemessenen Preisen ausgeliefert wird. Insbesondere dann, wenn der Absender der Geschäftspost nicht zum Abzug der Vorsteuer berechtigt ist, wirke sich die auf das Porto erhobene Umsatzsteuer letztlich auf den Preis aus, den der Absender seinem Kunden für seine Leistungen in Rechnung stellt.³³

Da auch die Beförderung von Geschäftspost im allgemeinen Interesse liegt, ist die Steuerbefreiung nur dann ausgeschlossen, wenn die Bedingungen, zu denen die Geschäftspost befördert wird, individuell ausgehandelt worden sind. Daher müssen sämtliche Universaldienstleistungen, die aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu abweichenden Qualitätsmerkmalen oder zu günstigeren Preisen erbracht werden, steuerbefreit sein.

Ein Ausschluss von Geschäftspost von der Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL lässt sich auch nicht durch das zur Beförderung von Geschäftskunden-Paketen bis 20 kg im Jahr 2004 ergangene Urteil des FG Köln³⁴ rechtfertigen. Denn nach dem EuGH ist für den Umfang der Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL gerade nicht zwischen der Beförderung von Post für Privatkunden und der Beförderung von Post für Geschäftskunden zu unterscheiden. Vielmehr ist nach dem EuGH das einzige Differenzierungskriterium das individuelle Aushandeln der Bedingungen. Ausgeschlossen sind nur Universaldienstleistungen, deren Bedingungen individuell ausgehandelt worden sind.

³³ Vgl. die Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 15. Januar 2009, Rn. 85 f.

³⁴ Vgl. FG Köln v. 16. Dezember 2004 – 2 K 714/03, nicht veröffentlicht; vgl. hierzu OFD Koblenz v. 14. April 2005, UR 2005, 466.

Dieses Verständnis des Urteils des EuGH vertritt auch der **Mehrwertsteuerausschuss der Europäischen Kommission**: Auch der Mehrwertsteuerausschuss geht davon aus, dass auch dann nicht von – für die Steuerfreiheit schädlichen – individuell ausgehandelten Bedingungen auszugehen ist, wenn sich der Preis nach einer allgemeinen, vorab festgelegten Preisliste richtet. Auch dann, wenn ein reduzierter Preis in Abweichung von der allgemeinen, vorab festgelegten Preisliste angeboten wird, der allen Kunden, die bestimmte Bedingungen (z.B. Volumen, Verwendung von Frankiermaschinen usw.) erfüllen, zur Verfügung steht, soll von nicht individuell vereinbarten Bedingungen auszugehen sein.³⁵

Die Regelung des § 4 Nr. 11b Satz 3 Buchst. b) UStG-E stellt daher eine gemeinschaftsrechtswidrige Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL dar, soweit Universaldienstleistungen von der Steuerbefreiung ausgenommen werden, die der Unternehmer aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu abweichenden Qualitätsbedingungen oder aufgrund von Allgemeinen Geschäftsbedingungen 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.

III. Verfassungsrechtliche Implikation: Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 87f Abs. 1 GG

Der vorstehende Befund einer nicht voll gemeinschaftsrechtskonformen Umsetzung des europäischen Gemeinschaftsrechts durch die geplante Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG verletzt nicht nur die zwingenden Vorgaben der maßgebenden Richtlinien des europäischen Gemeinschaftsrechts bzw. deren rechtlichen Vorrang, sondern verletzt implizit auch den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Die Vorgaben des europäischen Gemeinschaftsrechts fordern die uneingeschränkte steuerrechtliche Gleichbehandlung der einschlägigen postalischen Dienstleistungen. Damit ist eine normative Vorgabe formuliert, die ihrerseits auch in gleichheitsrechtlicher Hinsicht eine gleichheitskonforme Umsetzung fordert. Durch die von der geplanten Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG jedoch vorgenommenen Differenzierungen bzw. nur teilweisen Gleichstellungen im Hinblick auf die vom europäischen Gemeinschaftsrecht vorgeschriebene Steuerbefreiung entsteht ein gleichheitswidriger Rechtszustand, der durch keinen sachlichen Grund gerechtfertigt ist. Gerade das Umsatzsteuerrecht verlangt eine strikte Beachtung des allgemeinen Gleichheitssatzes, wobei auch die Gleichheit der Endverbraucher nach der Rechtsprechung des BVerfG mit in den Blick zu nehmen ist.³⁶ Die vom nationalen Gesetzgeber hier geplanten

³⁵ S. Arbeitsunterlage Nr. 643 des Mehrwertsteuerausschusses vom 23. Oktober 2009, S. 11 ff.

³⁶ Vgl. BVerfGE 110, 274 (292).

Differenzierungen bzw. Abweichungen von den Vorgaben des europäischen Gemeinschaftsrechts nehmen hierauf keine Rücksicht, auch im Verhältnis zum Endverbraucher nicht. Die Vorgaben des europäischen Gemeinschaftsrechts beinhalten eine bestimmte Form der tatbestandlichen Typisierung im Bereich der steuerrechtlich zu begünstigenden postalischen Dienstleistungen, d. h. eine tatbestandliche Typisierung, von der nicht in gleichheitswidriger Weise abgewichen werden darf.³⁷ Wenn das Ziel der vom nationalen Gesetzgeber geplanten Ungleichbehandlung sich allein aus fiskalischen Gründen erklären sollte, so bildete dies keinen sachlichen Rechtfertigungsgrund.³⁸

Verfassungsrechtlich finden diese Qualifikation bzw. dieser gleichheitsrechtliche Regelungsbezug ihre weitere und ebenso unmittelbar wirksame Grundlage in der infrastrukturellen Grundnorm des Art. 87f Abs. 1 GG, derzufolge „der Bund im Bereich des Postwesens ... flächendeckend angemessene und ausreichende Dienstleistungen gewährleistet“. Diese Regelung unterscheidet aus guten Gründen nicht zwischen postalischen Dienstleistungen in dem Sinne, wie dies die geplante Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG anstrebt. Die von § 4 Nr. 11b UStG aus der Umsatzsteuerbefreiung ausgenommenen Dienstleistungen sind ebenso wie die steuerbefreiten postalischen Dienstleistungen solche, die im infrastrukturellen Grundauftrag des Art. 87f Abs. 1 GG³⁹ direkt verankert und ohne rechtliche Differenzierung vorgegeben sind. Der entsprechend gleichheitsgebundene Infrastrukturauftrag aus Art. 87f Abs. 1 GG endet erst dort, wo postalische Dienstleistungen aus dem universellen Dienstleistungsauftrag für postalische Leistungen herausfallen, wo es also um definitiv individuelle und nicht allgemeine Leistungen der postalischen Grundversorgung geht. In diesem Sinne entspricht die Grundaussage des Infrastrukturauftrages aus Art. 87f Abs. 1 GG unmittelbar und in voll identischer Weise den geschilderten Vorgaben des europäischen Gemeinschaftsrechts. Folgerichtig darf auch der Steuerrechtsgesetzgeber nicht über entsprechende rechtliche Differenzierungen innerhalb des Infrastrukturauftrages aus Art. 87f Abs. 1 GG Ungleichbehandlungen einführen, die sachwidrig, weil Art. 87 Abs. 1 GG nicht entsprechend, sind. Insoweit verbindet sich die Grundaussage des Art. 87f Abs. 1 GG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG.

Demgemäß ergibt sich implizit neben der festgestellten (partiellen) Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der geplanten Neuregelung des § 4 Nr. 11b UStG auch deren Verfassungswidrigkeit wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 87f Abs. 1 GG.

³⁷ Zur prinzipiellen Statthaftigkeit normativer Typisierungen im Steuerrecht siehe z. B. BVerfGE 21, 12 (27 f.); 43, 58 (72); 82, 159 (186); 110, 274 (292); 120, 1 (30).

³⁸ Vgl. BVerfGE 122, 210 (231 ff.).

³⁹ Zu dessen Inhalt und Reichweite siehe bes. *Lerche*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 87f Rn. 74 ff.

IV. Ergebnis

Die geplante Neuregelung ist eine gemeinschaftsrechts**konforme** Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL, soweit

- die Steuerbefreiung künftig auch für die Universaldienstleistungen von privaten Unternehmern gilt; und
- künftig solche Universaldienstleistungen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind, die der Unternehmer aufgrund individuell ausgehandelter Bedingungen erbringt.

Die geplante Neuregelung stellt eine gemeinschafts**widrige** Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL) dar, soweit

- sie nur Universaldienstleistungen nach Art. 3 Abs. 4 der Richtlinie 97/67/EG von der Steuer befreit und darüber hinausgehende, nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 PUDLV iVm. Art. 3 Abs. 5 der Richtlinie 97/67/EG vorgesehene Universaldienstleistungen, insbesondere die Beförderung von Paketsendungen von mehr als 10 kg bis zu 20 kg, nicht steuerfrei stellt; und
- sie Postdienstleistungen 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.

Daneben ergibt sich ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 87f GG.



- Prof. Dr. Rupert Scholz -