



Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de
Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
z.Hd. Herrn Vorsitzender
Dr. Volker Wissing, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Datum: Bonn, den 5. Februar 2010
Telefon: 02 28 / 95 94 - 335
Unser Zeichen: Sch/gf 145156_1.DOC

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 § 4 Nr. 11b UStG des o.g. Gesetzentwurfs.

Der Stellungnahme können Sie entnehmen, dass die im Gesetzentwurf vorgesehene Änderung der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 11b UStG in einigen Teilbereichen mit EU-Recht nicht vereinbar ist.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Schaumburg
Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht

Anlage

Bonn

DR. HANS FLICK, RA · FAStR
DIPL.-KFM. RUDOLF GOCKE, WP · StB
PROF. DR. HARALD SCHAUMBURG*, RA · FAStR
DIPL.-VW. HERMANN-J. HÜRHOLZ, WP · StB
PROF. DR. HUBERTUS BAUMHOFF*, WP · StB
PROF. DR. DETLEV J. PILTZ, RA · FAStR
DR. BERND NOLL*, RA · FAStR
DR. JÖRG W. LÜTTGE*, RA · StB
PROF. DR. THOMAS RÖDDER*, WP · StB
DR. STEPHAN SCHAUHOFF*, RA · FAStR
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 · FAStR
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 · FAStR/StrafR
DR. MICHAEL ERKENS*, RA · StB
DR. RALF DREMEL, RA · StB
DR. XAVER DITZ*, StB
DIPL.-KFM. JOHANNES LEVERKUS, WP · StB · CPA
DR. JÖRG SCHAUF*, RA · FAStR
DR. DIETER LEUERING*, RA · FAStR
DR. JOACHIM SCHMITT*, RA · FAStR · 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. PHILIPP RULF, RA
ARNE VON FREEDEN, LL.M., RA · StB
DR. JOHANNES BASSLER, RA · StB
DR. CARSTEN SCHLOTTER, RA · StB
DR. JENS SCHÖNFELD, RA · FAStR
DR. TOBIAS NIESSEN, RA
DR. JENS HAGEBÖKE, WP · StB
DR. JENS EGGENBERGER, LL.M., RA · Attorney at Law (NY)
DR. ALEXANDER GOERTZ, RA
DR. JENS-OLRIK MURACH, RA
DR. MARTIN CORDES, StB
DIPL.-KFM. JESCO IDLER, WP · StB
DR. MICHAEL PULS, RA · StB
PROF. DR. DR. h.c. FRANZ WASSERMEYER, RA · StB**
PROF. DR. AXEL CORDEWENER, LL.M., RA**

Berlin

DR. THOMAS MUELLER-THUNS, RA · WP · StB
DR. MARTIN OLTSMANN*, LL.M., RA · StB
DR. FLORIAN KUTT*, RA · StB

Frankfurt am Main

DR. KLAUS SIEKER*, StB
DR. CHRISTIAN VON OERTZEN*, RA · FAStR
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 · FAStR
DR. WOLF WASSERMEYER*, RA · StB
DR. FRANK HANNES*, RA · StB
DR. INGO STANGL*, StB

Bonn

Johanna-Kinkel-Straße 2-4
53175 Bonn
Postfach 26 0151
53153 Bonn
Telefon 0228/9594-0
Telefax 0228/9594-100
bonn@fgs.de

Berlin

Friedrichstraße 69
10117 Berlin
Postfach 040760
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

*Partner i.S.d. PartGG
**Of Counsel

In Kooperation mit
leitner leitner
www.leitnerleitner.com

Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 18.12.2009 (Drucksache 17/506) mit dem Ziel der Anpassung der Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 11b UStG

I. Regelungsvorschlag und Begründung

In Art. 5 Nr. 2 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 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. 10 Absatz 4 des Gesetzentwurfes zum 01.07.2010 in Kraft treten soll, wird darauf hingewiesen, dass hierdurch der Entwicklung der Liberalisierung auf dem Postmarkt Rechnung getragen werde. 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 Universaldienstleistungen in ihrer Gesamtheit oder in einem Teilbereich flächendeckend anbieten. Es ist allerdings beabsichtigt, den sachlichen Anwendungsbereich der Steuerbefreiung einzuschränken, so dass künftig nicht mehr der gesamte Postuniversaldienst erfasst wird.

Der Gesetzentwurf entspricht zwar den europarechtlichen Vorgaben zur Öffnung der Mehrwertsteuerbefreiung für alle Universaldienstleister, er enthält aber bedeutsame Einzelregelungen, die aus der Sicht des Europarechts nicht haltbar sind und zudem erhebliche Auslegungszweifel aufwerfen. Das gilt insbesondere im Hinblick auf die Regierungsbegründung, die in einigen wichtigen Bereichen mit dem Wortlaut des Gesetzentwurfs und dessen europarechtlichen Ausrichtung unvereinbar ist. Aus diesem Grunde wird nachstehend zur Gesetzesbegründung gesondert Stellung genommen (II. 6.).

II. Stellungnahme

Die im Gesetzentwurf in Art. 5 Nr. 2 vorgesehene Änderung des § 4 Nr. 11b UStG

- hat zur Folge, dass Teile von Universaldienstleistungen aus dem sachlichen Anwendungsbereich der Steuerbefreiungsvorschrift herausfallen, was europarechtswidrig sowie mit nationalem Recht im Übrigen unvereinbar ist und damit gegen das Folgerichtigkeitsgebot verstößt (1.),
- lässt eine Segmentierung der Universaldienstleistungen in dem Sinne zu, dass auch ein Teilbereich derselben erfasst wird, wobei offen bleibt, was unter Teilbereich zu verstehen ist (2.),
- erweitert den persönlichen Anwendungsbereich der Steuerbefreiung auf alle öffentlichen Posteinrichtungen unter Gewährung eines europarechtlich bedenklichen Optionsrechts (3.),
- beinhaltet in Satz 3 lit. a) eine zwar europarechtskonforme aber entbehrliche Beschränkung (4.),
- enthält in Satz 3 lit. b) weitere Beschränkungen, die ebenfalls entbehrlich sind und darüber hinaus Anwendungsprobleme aufwerfen (5.) und
- beschränkt - über den Wortlaut hinaus - nach der Gesetzesbegründung die umsatzsteuerfreie Behandlung des Postuniversaldienstes zusätzlich in europarechtswidrigem Umfang (6.).

Die im Gesetzentwurf in Art. 8 vorgesehene Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern für die Überprüfung der Anspruchsberechtigung nach Art. 5 Nr. 2 ist rechtlich nicht zu beanstanden (7.).

Die Gesetzesänderung sollte nicht vor dem 01.01.2011 in Kraft treten (8.).

1. Universaldienstleistungen sind insgesamt umsatzsteuerfrei zu behandeln

Die Verweisung in § 4 Nr. 11b Satz 1 UStG-E auf Art. 3 Abs. 4 der Richtlinie 97/67/EG (Postdienste-RL) ist zu eng.

Der EuGH hat klargestellt, dass sämtliche Universaldienstleistungen, d.h. in dem Umfang, wie er in Art. 3 Postdienste-RL beschrieben ist, befreit werden müssen¹. Eine Aufteilung in umsatzsteuerfreie und umsatzsteuerpflichtige Universaldienstleistungen ist unzulässig: Universaldienstleistungen sind stets umsatzsteuerfrei. Demgegenüber sollen nach dem Gesetzentwurf nur die Universaldienstleistungen nach Art. 3 Abs. 4 Postdienste-RL in den sachlichen Anwendungsbereich der Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift fallen mit der Folge, dass darüber hinausgehende nach nationalem Recht vorgesehene Universaldienstleistungen künftig steuerpflichtig sind, obwohl sie durch die Postdienste-RL auf Grund ausdrücklicher Ermächtigung legitimiert sind. Angesprochen sind hierdurch insbesondere Postpakete zwischen 10 und 20 kg.

Die im Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL unter der Kapitelüberschrift „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“ genannten postalischen Leistungen betreffen in dem hier interessierenden Zusammenhang Universaldienstleistungen², die per definitionem dem Gemeinwohl dienen³. Die Reichweite der Universaldienstleistungen lässt sich nicht nur unmittelbar den Erwägungsgründen Nr. 11 und 12 der Postdienste-RL⁴ 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 Postdienste-RL. Hiernach umfasst der Universaldienst über ein bestimmtes Mindestangebot an Postdienstleistungen hinaus auch solche, die auf Grund einer ausdrücklichen Ermächtigung nach nationalem Recht im Rahmen der Umsetzung vorgesehen sind. Die Bundesrepublik Deutschland hat die Postdienste-RL durch das Postgesetz (PostG) und die Postuniversaldienstleistungsverordnung (PUDLV) umgesetzt und z.B. von der ihr in Art. 3 Abs. 5 Postdienste-RL eingeräumten Ermächtigung dadurch Gebrauch gemacht, dass die Gewichtsobergrenze für unter den Universaldienst fallende Postpakete von 10 kg auf 20 kg angehoben hat (§§ 11 Abs. 1, 4 Nr. 1 PostG).

¹ EuGH, Urteil v. 23.04.2009 – Rs. C-357/07 (TNT Post UK Ltd), IStR 2009, S. 323 ff., Rz. 34, 36 und 40; ebenso Sondergutachten der Monopolkommission – Post 2009: „Auf Wettbewerbskurs gehen“, Rz. 90 in: BT-Drs. 17/286 vom 10.12.2009, Unterrichtung der Bundesregierung „Tätigkeitsbericht 2008/2009 der Bundesnetzagentur – Post mit dem Sondergutachten der Monopolkommission – Post 2009, S. 109.

² Artt. 3ff. Postdienste-RL.

³ 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.

⁴ 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.

Hierdurch wird zugleich die Reichweite der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 11b UStG-E bestimmt⁵. Insoweit besteht eine Bindung an die Vorgaben der Postdienste-RL und des Postgesetzes⁶: Dies allein entspricht dem Gebot der Folgerichtigkeit. Im Hinblick darauf sollte in § 4 Nr. 11b Satz 1 UStG-E auf Art. 3 Postdienste-RL insgesamt verwiesen werden.

2. Teilbereich der Universaldienstleistungen

Aus § 4 Nr. 11b Satz 2 UStG-E ist zu schließen, dass Universaldienstleistungen steuerbefreit sind, wenn sie in ihrer Gesamtheit oder in einem Teilbereich derselben flächendeckend erbracht werden. Nach dem Gesetzentwurf bleibt jedoch unklar, was unter Teilbereich zu verstehen ist. Erfüllt ist das Tatbestandsmerkmal, soweit ein Unternehmer das gesamte Segment „Brief“ oder das gesamte Segment „Paket“ als Universaldienstleistung erbringt.

Nach dem Wortlaut des Gesetzentwurfes, könnte aber auch eine weitergehende Unterteilung möglich sein. So könnte ein Unternehmen sich auf Wertsendungen spezialisieren, die Beförderung von gewöhnlichen Standardbriefen aber ablehnen. Denkbar wäre auch die "flächendeckende" Beförderung einer nur in einem Ballungsbereich erscheinenden Regionalzeitung, ohne zugleich auch die Beförderung überregionaler Zeitungen zu übernehmen. Eine solche Interpretation würde dem gemeinschaftsrechtlichen Universaldienstgedanken eklatant zuwiderlaufen und wäre mit den europarechtlichen Vorgaben unvereinbar. Zur Klarstellung sollten daher die Teilbereiche „Briefdienst einschließlich Einschreib- und Wertsendungen" und „Paketdienst“ in den Gesetzestext aufgenommen werden.

3. Umsatzsteuerbefreiung aller 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, welche aufgrund einer Verpflichtung die Gesamtheit der Universaldienstleistungen oder einen Teilbe-

⁵ Anders dagegen die Begründung zum Gesetzentwurf „B. Besonderer Teil“ zu Artikel 5 Nr. 2, BT-Drs. 17/506, S. 41.

⁶ Das ist auch die Sichtweise von *GA Kokott*, Schlussantrag v. 15.1.2009 - Rs. C-357/07, Rz. 75; ebenso Sondergutachten der Monopolkommission – Post 2009: „Auf Wettbewerbskurs gehen“, Rz. 90 in: BT-Drs. 17/286 vom 10.12.2009, Unterrichtung der Bundesregierung „Tätigkeitsbericht 2008/2009 der Bundesnetzagentur – Post mit dem Sondergutachten der Monopolkommission – Post 2009, S. 109.

reich dieser Leistungen⁷ flächendeckend im gesamten Gebiet der Bundesrepublik Deutschland erbringen.

Jeder Anbieter, der die Tätigkeiten einer „öffentlichen Posteinrichtung“ erbringt, unterliegt nach der MwStSystRL der Steuerbefreiung; es besteht keine rechtliche Möglichkeit der Option zur Umsatzsteuerpflicht.⁸ Demgegenüber regelt § 4 Nr. 11b Satz 2 UStG-E, dass Post-Universaldienstanbieter eine Bescheinigung des Bundeszentralamtes für Steuern benötigen, um die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen zu dürfen. Die Erteilung der Bescheinigung wird davon abhängig gemacht, dass sich der Universaldienstanbieter gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern zur Universaldienstleistung verpflichtet. Nach der Gesetzesbegründung soll der Unternehmer sich von dieser Verpflichtung - jederzeit - einseitig lösen können.⁹ Damit liegt es ausschließlich in der Hand der Unternehmen, ob sie die Umsatzsteuerbefreiung in Anspruch nehmen oder nicht.¹⁰ Dies kommt einer Optionsregelung zumindest sehr nahe und ist daher europarechtlich bedenklich.¹¹ Sie ist auch mit dem Wesen der auf einem besonderen Verpflichtungsgrund zu erbringenden Universaldienstleistungen, die eine flächendeckende Versorgung sicherstellen sollen, unvereinbar¹². Davon abgesehen reicht die bloße Verpflichtung zur Erbringung - von Teilbereichen - des Universaldienstes ohnehin nicht aus, erforderlich ist vielmehr deren tatsächliche Erfüllung; dies ist nachzuprüfen. So hat die Bundesrepublik Deutschland nach Art. 87f GG die Pflicht zur Gewährleistung angemessener und ausreichender Postdienstleistungen; dies entspricht dem Universaldienst, wie er durch die Postdienste-RL geregelt ist.

⁷ EuGH, Urteil v. 23.04.2009 – Rs. C-357/07 (TNT Post UK Ltd), IStR 2009, S. 323 ff., Rz. 40.

⁸ Zu § 4 Nr. 11b UStG in der bestehenden Fassung: Solange das nationale Umsatzsteuerrecht (historisch bedingt) noch als persönliche Steuerbefreiung der DP AG ausgestaltet ist, haben andere Anbieter die Möglichkeit, sich unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Nr. 1 a) der MwStSystRL zu berufen und so die Steuerbefreiung zu erlangen.

⁹ So die Begründung zum Gesetzentwurf „B. Besonderer Teil“ zu Artikel 5 Nr. 2, BT-Drs. 17/506, S. 41.

¹⁰ Siehe hierzu auch S. 44 der Gesetzesbegründung (BR-Drs. 4/10): *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.*

¹¹ Weitergehend: *Jacobs*, UR 2009, S. 825 (833), wonach ein solches Recht gegen die abschließende Optionsmöglichkeit nach § 9 UStG und Art. 137 MwStSystRL verstößt und folglich unzulässig sei.

¹² Mit diesem Ergebnis auch der Mehrwertsteuerausschuss der Europäischen Kommission zum EuGH-Urteil, Rs. C-357/07 (TNT Post UK Ltd) in: Arbeitsunterlage Nr. 643 vom 23.10.2009, S. 9.

In diesem Sinne ist zu fordern, dass sich der Unternehmer für einen längeren Zeitraum verpflichten muss; zum Verfahren der Verpflichtung und der Überprüfung ihrer tatsächlichen Erfüllung sind im Übrigen noch viele Fragen offen.¹³

4. Formulierung „individuell ausgehandelte Vereinbarungen“

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 individuell ausgehandelter Vereinbarungen erbringt. Demgegenüber wird nach der Terminologie des EuGH die Erbringung von Postdienstleistungen zu individuell ausgehandelten Bedingungen vom Post-Universaldienst und damit von der Umsatzsteuerbefreiung ausgenommen. In diesem Sinne lautete auch noch die Formulierung im Referentenentwurf des BMF vom 17.11.2009. Warum diese Formulierung nunmehr geändert wurde und ob hiermit materielle Auswirkungen verbunden sein sollen, bleibt unklar. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte die Terminologie des EuGH „individuell ausgehandelte Bedingungen“ übernommen werden. Die Regelung soll nämlich nur die Erbringung von Postdienstleistungen zu individuell ausgehandelten Bedingungen von der Umsatzsteuerbefreiung ausschließen (siehe hierzu unter 5.).

Nach dem EuGH-Urteil unterfallen Postdienstleistungen zu individuell ausgehandelten Bedingungen allerdings von vorneherein nicht dem Begriff des Universaldienstes.¹⁴ Aus diesem Grunde ist die Beschränkung in § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. a) UStG-E nicht notwendig.¹⁵

5. Allgemeine Geschäftsbedingungen

Der Wortlaut des § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E 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.

¹³ Siehe zur längerfristigen Verpflichtung auch die Stellungnahme der DStG zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes“ - Drucksache 16/11340 - sowie dem Gesetzentwurf der Fraktion der FDP „Entwurf eines ... Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes“ - Drucksache 16/11674 - BT-Drs. 16, S. 3 unter: <http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse/a07/anhoerungen/2009/123/Stellungnahmen/index.html>.

¹⁴ EuGH, Urteil v. 23.04.2009 – Rs. C-357/07 (TNT Post UK Ltd), IStR 2009, S. 323 ff., Rz. 48.

¹⁵ Soweit die Beschränkung in § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. a) UStG-E im Gesetz bleibt, dient sie lediglich der Klarstellung.

Nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache TNT sind sämtliche Universaldienstleistungen, die auf der Grundlage von allgemeinen Geschäftsbedingungen erbracht werden, von der Umsatzsteuer zu befreien. Rechtlich ausschlaggebendes Unterscheidungsmerkmal ist der Umstand, ob die betreffenden Leistungen aufgrund individuell ausgehandelter Bedingungen erbracht werden oder nicht. So sind etwa auch Massensendungen zu reduzierten Tarifen, soweit ihnen allgemeine Geschäftsbedingungen zugrunde liegen, also zu allgemeingültigen Preisen befördert werden, von der Umsatzsteuer zu befreien.¹⁶ Ohne Auswirkung auf die Umsatzsteuerbefreiung dieser Leistungen bleiben auch aufgrund von AGB gewährte Preisstaffeln sowie vorgenommene „Vorarbeiten“ auf Ebene der Nutzer (Verwendung von Fränkiermaschinen, Vorsortierungen, bestimmte Formen der Einlieferung, etc.).¹⁷

Demgegenüber soll nach dem Gesetzentwurf die Steuerbefreiung 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. Die erste Beschränkung in § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E ist somit entbehrlich.

Weiterhin soll die Steuerbefreiung nach dem Wortlaut des § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E versagt werden, wenn Leistungen auf Grund von AGB „zu günstigeren Preisen als nach den allgemein für jedermann zugänglichen Tarifen“ erbracht werden. Dieser Ansatz ist im Lichte von Art. 12 5. Spiegelstrich Satz 3 der Postdienste-RL zu werten. 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.“ Die Postdienste-RL erlaubt damit ausdrücklich die Preisdifferenzierung nach den Einlieferungsbedingungen. Soweit für Kunden, die „unter vergleichbaren Bedingungen“ einliefern, auf Grund individueller Aushandlung unterschiedliche Tarife gelten, ist die Annahme einer Universaldienstleistung nach der Postdienste-RL ausgeschlossen. Gerade der Aspekt „unter vergleichbaren Bedingungen“ bleibt aber in § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E ungenannt, obwohl er für die kostenorientierte Bepreisung einzelner Universaldienst-

¹⁶ *GA Kokott*, Schlussantrag v. 15.1.2009 - Rs. C-357/07, Rz. 85-87; ebenso Sondergutachten der Monopolkommission – Post 2009: Auf Wettbewerbskurs gehen“, Rz. 92 in: BT-Drs. 17/286 vom 10.12.2009, Unterrichtung der Bundesregierung „Tätigkeitsbericht 2008/2009 der Bundesnetzagentur – Post mit dem Sondergutachten der Monopolkommission – Post 2009, S. 110.

¹⁷ Mit diesem Ergebnis auch der Mehrwertsteuerausschuss der Europäischen Kommission zum EuGH-Urteil, Rs. C-357/07 (TNT Post UK Ltd) in: Arbeitsunterlage Nr. 643 vom 23.10.2009, S. 11 f.

leistungen wesentlich ist. Der Wortlaut von § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E bleibt somit hinter der Postdienste-RL zurück. Um Anwendungsprobleme zu vermeiden, sollte auch die zweite Beschränkung in § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E gestrichen werden.

Schließlich regelt der Gesetzentwurf die Versagung der Steuerbefreiung, wenn Leistungen auf Grund von AGB „zu günstigeren Preisen als den nach § 19 des Postgesetzes genehmigten Entgelten“ erbracht werden. Unklar ist die Reichweite dieser Verweisung. Ist sie umfassend, erstreckt sich die vorgenannte Beschränkung nur auf lizenzpflichtige Postdienstleistungen - Briefsendungen bis zu einer Einlieferungsmenge von 49 - mit der Folge, dass die Steuerbefreiung nur versagt wird, wenn hierfür niedrigere als die genehmigten Entgelte verlangt werden. Bezieht sich die Verweisung dagegen nur auf die in § 19 PostG angesprochenen genehmigungsbedürftigen Entgelte, würde die Beschränkung alle Universaldienstleistungen mit entsprechend niedrigeren Entgelten betreffen, so dass - mit Ausnahme der zu § 19 PostG erfassten - alle Universaldienstleistungen steuerpflichtig wären. Eine derartige Rechtsfolge wäre indessen europarechtswidrig, da Universaldienstleistungen stets steuerfrei zu stellen sind.

§ 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E ist deshalb insgesamt zu streichen.

6. Gesetzesbegründung

Bevor zu einzelnen Aspekten der Gesetzesbegründung Stellung bezogen wird, ist auf folgendes hinzuweisen: Der Wortlaut des § 4 Nr. 11b UStG in Art. 5 Nr. 2 des Gesetzentwurfes entspricht im Wesentlichen dem in Art. 1 des „Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes“ vom 10.12.2008.¹⁸ Demgegenüber weicht die Begründung zu Art. 5 Nr. 2 des jetzigen Gesetzentwurfes erheblich von der Begründung zu Art. 1 des „Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes“ vom 10.12.2008 ab.

Bereits die Ausnahmen von Postdienstleistungen von der Umsatzsteuerbefreiung nach dem „Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes“ vom 10.12.2008 entsprachen nicht den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts. Die weitergehenden Beschränkungen nach der Begründung zu Art. 5 Nr. 2 des aktuellen Gesetzentwurfes sind noch weiter von den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts und der EuGH-Rechtsprechung entfernt.

¹⁸ BT-Drs. 16/11340.

a) Bedeutungsgehalt „zwingende Einlieferung beim Anbieter“

Unklar ist die Begründung im Gesetzesentwurf zu Art. 5 Nr. 2, wonach die „zwingende Einlieferung beim Anbieter“ zu einer Abweichung der in §§ 2 bis 4 PUDLV festgelegten Qualitätsmerkmalen führen und die Umsatzsteuerbefreiung versagt werden soll.

Was eine Einlieferung ist, wird in der Postdienste-RL nicht definiert. Art. 3 Abs. 4 Postdienste-RL setzt lediglich die Abholung (Art. 2 Nr. 4 Postdienste-RL: das Einsammeln) von Postsendungen voraus. In Art. 3 Abs. 2 Postdienste-RL wird geregelt, dass die Dichte der Abhol- und Zugangspunkte den Bedürfnissen der Nutzer entspricht. Zugangspunkte sind die Einrichtungen, einschließlich der für die Allgemeinheit bestimmten Postbriefkästen auf öffentlichen Wegen oder in den Räumlichkeiten des/der Postdienstanbieter(s), wo die Absender ihre Postsendungen in das Postnetz geben können (Art. 2 Nr. 3 Postdienste-RL). So verstanden macht die Formulierung in der Begründung des Regierungsentwurfs keinen Sinn.

Weder die Postdienste-RL noch die nationalen Bestimmungen regeln, dass sämtliche Arten von Zugangspunkten auch für sämtliche Produkte zur Verfügung stehen müssen. Insbesondere regelt die Postdienste-RL nicht, dass Produkte, die nicht bei allen Arten von Zugangspunkten eingeliefert werden können, der Universaldienstleistungscharakter versagt werden könnte. Die Regierungsbegründung ist somit weder durch Europarecht noch durch nationales Recht gedeckt.

b) Die Umsatzsteuerfreiheit kann nicht auf „durchschnittliche Nachfrager eines Privathaushalts“ beschränkt werden

Die Begründung zu Art. 5 Nr. 2 des Gesetzesentwurfes, wonach eine Universaldienstleistung für einen durchschnittlichen Nachfrager eines Privathaushalts bestimmt sein muss, geht über die gesetzliche Beschränkung des § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E hinaus. Nach dem Wortlaut von § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG-E müssen Leistungen nur „für jedermann zugänglich“ sein.

Soweit nach der Begründung zu Art. 5 Nr. 2 des Gesetzesentwurfes der Universaldienstleistungscharakter von Postdienstleistungen versagt sein soll, wenn eine Leistung nicht für den durchschnittlichen Nachfrager eines Privathaushalts bestimmt ist, weicht sie vom Gemeinschaftsrecht ab. Art. 3 Abs. 1 der Postdienste-RL, den der EuGH als Auslegungshilfe heranzieht,

regelt, dass „den Nutzern ein Universaldienst zur Verfügung“ stehen muss, wobei als Nutzer im Sinne der Richtlinie jede natürliche oder juristische Person in Betracht kommt, die einen Postdienst als Absender oder Empfänger in Anspruch nimmt (Art. 2 Nr. 17 der Postdienste-RL). Damit ist auch die Bedeutung einer Postsendung für den Empfänger zu berücksichtigen. Daher ist die Gemeinwohldienlichkeit von Universaldienstleistungen nicht auf die für den „durchschnittlichen Nachfrager eines Privathaushalts bestimmte Leistungen“ beschränkbar.¹⁹

c) Presseversand ist Universaldienst

Nach § 4 Nr. 11b S. 1 UStG-E sollen Universaldienstleistungen nach Art. 3 Abs. 4 der Postdienste-RL umsatzsteuerfrei sein. Nach Art. 3 Abs. 4 Postdienste-RL umfasst der Universaldienst mindestens Abholung, Sortieren, Transport und Zustellung von Postsendungen bis 2 kg. Nach Art. 2 Abs. 6 Postdienste-RL handelt es sich bei Postsendungen, neben Briefsendungen, z.B. um Kataloge, Zeitungen und Zeitschriften. In diesem Sinne soll auch nach der Begründung des Gesetzentwurfes die Beförderung von Briefsendungen, einschließlich der Beförderung von adressierten Büchern, Katalogen, Zeitungen und Zeitschriften bis 2000 g zum Postuniversaldienstleistungsbereich gehören.

Im Widerspruch dazu wird aber der Versand von Postvertriebsstücken ab einer Einlieferungsmenge von 1000 Exemplaren von der Umsatzsteuerbefreiung ausgenommen. Da Postvertriebsstücke (Zeitungen, Zeitschriften, etc.) üblicherweise in einer Auflage von mehr als 1000 Stück produziert und folglich auch mehr als 1000 Stück in einem Vorgang eingeliefert werden, läuft die vom BMF vorgenommene Zuordnung dieser Produkte zum steuerbefreiten Leistungsspektrum weitgehend leer. Das ist mit den europarechtlichen Vorgaben unvereinbar.

7. Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern

Dass das Bundeszentralamt für Steuern zuständig sein soll für die Erteilung einer Bescheinigung darüber, „dass der Unternehmer sich ... verpflichtet hat, flächendeckend im gesamten

¹⁹ Im Ergebnis auch: „Sondergutachten der Monopolkommission Wettbewerbsentwicklung im Postsektor gemäß § 44 PostG“ vom 14.12.2009, Rz. 92.

Gebiet der Bundesrepublik Deutschland die Gesamtheit der Universaldienstleistungen oder einen Teilbereich dieser Leistungen ... anzubieten“, ist rechtlich nicht zu beanstanden.²⁰

8. Art. 10 Abs. 4 des Gesetzentwurfes sollte angepasst werden

Nach dem derzeitigen Gesetzentwurf bleibt bei vielen Produkten ungeklärt, ob sie künftig umsatzsteuerfrei oder umsatzsteuerpflichtig sind. Eine Klärung wird den Postdienstleistern, die auf Planungssicherheit angewiesen sind, nicht ohne die Mitwirkung der Finanzverwaltung möglich sein. Hierauf muss sich auch die Finanzverwaltung noch einstellen können. Hinzukommt, dass die Postdiensteanbieter nach einer Produktabgrenzung ggf. neue Preise am Markt einführen müssen. Dies alles braucht Zeit. Eine Anwendung vor dem 1.1.2011 ist daher nicht realistisch.

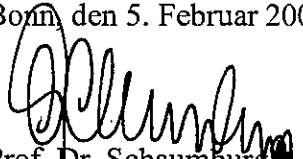
III. Ergebnisse

1. In Orientierung an die Postdienste-RL und an das Postgesetz sind nach Maßgabe der MwStSystRL von der Umsatzsteuerbefreiung ausnahmslos alle Universaldienstleistungen öffentlicher Posteinrichtungen erfasst; § 4 Nr. 11b Satz 1 UStG-E ist anzupassen. Nicht zum Universaldienst gehören Postdienstleistungen, die aufgrund individuell ausgehandelter Bedingungen erbracht werden.
2. Zu den öffentlichen Posteinrichtungen zählen diejenigen Unternehmen, die sich verpflichten, den gesamten Universaldienst, wie er Art. 3 der Postdienste-RL geregelt ist, oder einen Teil dessen flächendeckend in der Bundesrepublik Deutschland anbieten.
3. § 4 Nr. 11b Satz 3 UStG in Art. 5 Nr. 2 des Gesetzentwurfes ist insgesamt zu streichen.
4. Die Begründung zu Art. 5 Nr. 2 des Gesetzentwurfes widerspricht den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts und ist anzupassen.

²⁰ Kritisch zur Kompetenzverteilung: BT-Drs. 17/286 vom 10.12.2009, Unterrichtung der Bundesregierung „Tätigkeitsbericht 2008/2009 der Bundesnetzagentur – Post mit dem Sondergutachten der Monopolkommission – Post 2009: Auf Wettbewerbskurs gehen“, S. 110.

5. Die Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern für das Bescheinigungsverfahren ist rechtlich nicht zu beanstanden.
6. Die Gesetzesänderung zu § 4 Nr. 11b UStG sollte nicht vor dem 1.1.2011 anzuwenden sein.

Bonn, den 5. Februar 2009


Prof. Dr. Schaumburg
Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht