

Univ.-Prof. Dr. Christian Koenig, LL.M. (LSE), und Martin Busch, Bonn *

Gemeinschaftsrechtliche Anforderungen an eine Umsatzsteuerbefreiung für Postdienstleistungen (§ 4 Nr. 11 b UStG)

Postdienstleistungen der Deutschen Post AG (DPAG), die zum Universaldienst nach der Post-Universaldienstverordnung (PUDLV) gehören (insbesondere Briefsendungen bis 2000 g, Pakete bis 20 kg), sind nach § 4 Nr. 11 b UStG von der Umsatzsteuer befreit („die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutschen Post AG“). § 4 Nr. 11 b UStG beruht auf der Umsetzung des Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. a) der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, welcher durch die identische Vorschrift des Art. 132 Abs. 1 lit. a) der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ersetzt wurde. Nachdem der EuGH in seinem Urteil vom 23. 4. 2009 in der Rechtssache C-357/07 entschieden hat, dass der Richtlinienbegriff „öffentliche Posteinrichtungen“ „für öffentliche oder private Betreiber gilt“, besteht an der Novellierungsbedürftigkeit des § 4 Nr. 11 b UStG kein Zweifel.

I. Die gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen an umsatzsteuerbefreite Universalpostdienste

1. Enge Auslegung und steuerliche Neutralität

Der Gerichtshof betont das *Gebot der engen Auslegung* gemeinschaftsrechtlicher Steuerbefreiungsnormen:

Danach „sind die Begriffe, mit denen eine Steuerbefreiung [...] 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 [...] den Erfordernissen des Grundsatzes der steuer-

* Prof. Dr. *Christian Koenig* ist Direktor am Zentrum für Europäische Integrationsforschung (ZEI) der Universität Bonn. *Martin Busch* ist wissenschaftlicher Referent am ZEI. Die Abhandlung beruht auf einem Rechtsgutachten.

lichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht“.¹

Die Gebote der engen Auslegung und der steuerlichen Neutralität einer gemeinschaftsrechtlichen, aufgrund der Rechtsangleichung (Art. 93 EG) erlassenen und damit mitgliedstaatlich umzusetzenden Steuerbefreiungsnorm können nur gewahrt werden, wenn Letztere in einer Weise ausgelegt wird, die eine gemeinschaftsweit praktisch einheitliche Anwendung gewährleistet. Die steuerliche Neutralität i. S. der Gleichbehandlung aller Wettbewerber auf den relevanten (flächendeckenden) Universaldienstmärkten² setzt vorliegend eine klare und praktisch wirksame Abgrenzbarkeit der umsatzsteuerbefreiten Universalpostdienste von sonstigen Leistungen voraus.

2. Abgrenzung umsatzsteuerbefreiter Universalpostdienste von sonstigen Leistungen

Um eine praktisch wirksame Abgrenzung umsatzsteuerbefreiter Universalpostdienste von sonstigen Leistungen i. S. der steuerlichen Neutralität einer Harmonisierung indirekter Steuerregelungen zu gewährleisten, muss die Novelisierung von § 4 Nr. 11 b UStG

- (i) die Umsatzsteuerbefreiung auf Universalgrunddienstleistungen „zu ermäßigten Kosten“ (Rdnr. 33 des Urteils) sowie das „flächendeckende Angebot [...] einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer“ (Rdnr. 34 des Urteils) beschränken,
- (ii) sich auf den Mechanismus der hoheitlichen Verpflichtung von Anbietern solcher Universalgrunddienstleistungen beziehen (Rdnr. 40 des Urteils) und
- (iii) wenn (i) und (ii) beachtet werden, sich zwingend auf die Umsatzsteuerbefreiung der maßgeblichen kleineren Schnittmenge von entgeltregulierten Grunddienstleistungen, „die den Grundbedürfnissen der Bevölkerung entsprechen“ (Rdnr. 33 des Urteils), beschränken und diese innerhalb der größeren Menge aller möglichen Universalpostdienste klar identifizieren sowie kodifizieren.

a) Die Universalgrunddienstleistungen müssen „zu ermäßigten Kosten“ und flächendeckend „zu tragbaren Preisen für alle Nutzer“ angeboten werden

Der Gerichtshof hat die Umsatzsteuerbefreiung auf Universalgrunddienstleistungen „zu ermäßigten Kosten“ (Rdnr. 33 des Urteils) sowie das „flächendeckende Angebot [...] einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer“ (Rdnr. 34 des Urteils) beschränkt. Diese beiden für die Umsatzsteuerbefreiung konstitutiven Anforderungen an die Preisgestaltung sind auf zwei zu unterscheidende Entgeltaspekte bezogen, die sich nur im Wege der hoheitlichen Entgeltregulierung verwirklichen lassen.

Zum einen sind die Universalgrunddienstleistungen „zu ermäßigten Kosten“ anzubieten. Danach dürfen die Entgelte objektiv weder unter Ausnutzung einer maximal erzielbaren Eigenkapitalrendite auf die Kapitalkosten noch unter Ausnutzung von Monopol- oder Oligopolrenten kalkuliert werden. Zudem dürfen im Falle hoher versunkener Postnetzkosten („sunk costs“) diese nur auf einem „ermäßigten“ Niveau berücksichtigt werden. Zum anderen muss das „flächendeckende Angebot [...] einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer“ in Bezug auf die jeweils messbare durchschnittliche Kaufkraft mit besonde-

rem Blick auf untere Einkommensgruppen entgeltreguliert werden.

aa) Genehmigungsvorbehalt für Entgelte von Briefsendungen, ...

Diese Beschränkungen der grundrechtlich gewährleisteten Vertrags- und Preisgestaltungsfreiheit (Art. 12 GG) durch hoheitliche Verpflichtung zur Beförderung zu festen Konditionen³ besteht gegenwärtig nur für Briefsendungen (Briefe und Postkarten). § 19 PostG schreibt vor, dass die von einem marktbeherrschenden Unternehmen verlangten Entgelte für Briefe, die mit einer Stückzahl von bis zu 50 Stück eingelefert werden, vorab (ex ante) von der Bundesnetzagentur zu genehmigen sind. Dieser Entgeltgenehmigungsvorbehalt wird durch das Verbot von der Genehmigung abweichender Entgelte nach § 23 Abs. 1 PostG flankiert.⁴

Die Bundesnetzagentur hat bisher nur die von der DPAG erhobenen Entgelte für Briefsendungen genehmigt, die mit einer Stückzahl von bis zu 50 Stück eingelefert werden und die zu den genehmigten Entgelten flächendeckend für jedermann befördert sowie zugestellt werden müssen.⁵ Aufgrund des Entgeltgenehmigungsvorbehalts nach § 19 PostG stellt die Bundesnetzagentur sicher, dass diese Universalgrunddienstleistungen sowohl „zu ermäßigten Kosten“ als auch „flächendeckend in einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer“ im oben erläuterten Sinne der beiden Grundanforderungen, die der Gerichtshof an die Umsatzsteuerbefreiung gestellt hat, erbracht werden.⁶

bb) ... die sich nach den „Kosten der effizienten Leistungsbereitstellung“ richten müssen

Zur Erfüllung dieser beiden – nur im Wege der hoheitlichen Entgeltregulierung ex ante erfüllbaren – Grundanforderungen schreibt § 20 PostG vor, dass sich die genehmigungsfähigen Entgelte an den „Kosten der effizienten Leistungsbereitstellung“ und nicht am realisierbaren Gewinninteresse des Unternehmens orientieren müssen, also nicht unter Ausnutzung von Monopol- oder Oligopolrenten kalkuliert werden dürfen.⁷ Grundlage für die Preisbildung können nur die Kosten sein, die in einem engen Zusammenhang mit der Leistungsbereitstellung stehen.⁸ In Anlehnung an die parallele Vorschrift des § 24 Abs. 1 Satz 1 TKG 1996 werden als „effiziente“ Kosten die Kosten für Aufwendungen angesehen, die für die Leistungsbereitstellung unverzichtbar bzw. nicht vermeidbar sind.⁹ Größenvorteile („economies of scale“) sowie positive Netzeffekte müssen nach dem gesetzlichen Maßstab der „Kosten der effizienten Leistungsbereitstellung“ sowohl in der Entgeltgestaltung „zu ermäßigten Kosten“ als auch „zu tragbaren Preisen“ an alle Nutzer weitergegeben werden.

1 EuGH, 23. 4. 2009 – Rs. C-357/07, TNT Post UK Ltd/The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, noch nicht in aml. Sig., Rdnr. 31.

2 Kraeusel, UR 2008, 647, 649.

3 Sedemund, in: Beck'scher PostG Kommentar, 2. Aufl. 2004, § 19 Rdnr. 2.

4 Lübbig, in: Beck'scher PostG Kommentar, 2. Aufl. 2004, § 23 Rdnr. 1.

5 Pressemitteilung der BNetzA vom 13. 10. 2008, abrufbar unter: <http://www.bundesnetzagentur.de/media/archive/14682.pdf> (Stand: 11. 11. 2009).

6 In diesem Sinne Strunz, ELR 2009, 228 ff.

7 Vgl. § 3 PEntGV; Sedemund (Fn. 3), § 20 Rdnr. 32 ff.

8 BT-Drs. 13/7774, S. 24.

9 Sedemund (Fn. 3), § 20 Rdnr. 33.

b) *Der zwingende Bezug auf den Mechanismus der hoheitlichen Verpflichtung zu Universalgrunddienstleistungen und deren Entgeltregulierung*

In Bezug auf die Befreiungsvoraussetzung der Verpflichtung zu Universalgrunddienstleistungen antwortet der Gerichtshof in Rdnr. 49 des Urteils auf die zweite und dritte Vorlagefrage,

„dass die [...] 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 für Dienstleistungen und die dazugehörigen Lieferungen von Gegenständen, deren Bedingungen individuell ausgehandelt worden sind“.

aa) *Selbstverpflichtungen, die nicht in das Verfahren der hoheitlichen Betrauung zur Auferlegung von Universalgrunddienstleistungen eingeraht sind, ...*

Die Formulierung im erstzitierten Satz („der sich verpflichtet“) ist insoweit missverständlich, als hierdurch vordergründig der Eindruck erweckt werden könnte, dass eine „Selbstverpflichtung“ genüge. Diese These wird zum einen durch eine Betrachtung der authentischen englischen Verfahrenssprachfassung des Urteils entkräftet, in der von einem Betreiber die Rede ist, „*who undertakes to provide all or part of the universal postal service in a Member State*“. Diese Wendung „*undertakes to provide*“ ist auf die Erfüllung von bestehenden Universalgrunddienstleistungen bezogen. Folglich ist eine staatliche Verpflichtung zur Erbringung von Universalgrunddienstleistungen notwendig.¹⁰ Zum anderen wird die genannte These durch den Gerichtshof selbst im zweiten Satz, wonach individuell ausgehandelte Konditionen für den Dienst gerade eine Umsatzsteuerbefreiung ausschließen, widerlegt.

Denn selbst wenn eine „Selbstverpflichtung“ freiwillig abgegeben würde, wäre jedenfalls das dafür verlangte Entgelt frei verhandelbar i.S. des vom Gerichtshof angeführten Ausschlusskriteriums. Der Gerichtshof betont aber in Rdnr. 48 des Urteils, dass schon die bloße „Möglichkeit, Verträge mit den Kunden individuell auszuhandeln, von vornherein nicht dem Begriff des Universalgrunddienstangebots entspricht“. Soweit Briefe in größeren Mengen als 50 Stück eingeliefert werden, besteht gerade diese Möglichkeit, die Konditionen mit den Kunden individuell auszuhandeln, welche eine Umsatzsteuerbefreiung a priori ausschließt, da insoweit keine hoheitlich auferlegte Verpflichtung besteht, die Briefsendungen zu genehmigten Entgelten zu befördern. Auch für Päckchen und Pakete gibt es weder eine hoheitlich auferlegte Verpflichtung noch eine Entgeltgenehmigungspflicht, so dass auch für diese Leistungen eine Umsatzsteuerbefreiung a priori ausgeschlossen ist. Eine Umsatzsteuerbefreiung ist damit auf solche Universalgrunddienstleistungen zu beschränken, für die sowohl eine hoheitlich auferlegte Universalgrunddienstverpflichtung als auch ein behördlich genehmigtes Entgelt „zu ermäßigten Kosten“ und „zu tragbaren Preisen für alle Nutzer“ besteht.¹¹

bb) ... können eine Umsatzsteuerbefreiung nicht begründen

Darüber hinaus schließen bereits die primärrechtlichen Vorgaben zur Rechtsangleichung der indirekten Steuern (Art. 93 EG) „Selbstverpflichtungen“ als Umsatzsteuerbe-

freiungsgrund aus. Andernfalls läge es in der Hand der Steuerpflichtigen, sich nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts durch regulatorisch nicht i. S. der Rechtsangleichung eingerahmtes einseitiges Verhalten selbst von der Umsatzsteuerpflicht zu befreien und hierdurch erhebliche Binnenmarktstörungen aufgrund verzerrter Wettbewerbsbedingungen auf den relevanten Postmärkten auszulösen. Damit widersprechen umsatzsteuerrechtliche Befreiungen aufgrund von „Selbstverpflichtungen“ von Steuerpflichtigen, die nicht in das Verfahren der hoheitlichen Betrauung zur Auferlegung von Universalgrunddienstleistungen eingeraht sind, fundamental dem gemeinschaftsrechtlichen Harmonisierungsansatz.

In diesen Grundsatz fügt sich auch § 13 PostG nahtlos ein, der das hoheitliche Verfahren zur Auferlegung von Universalgrunddienstleistungspflichten in Umsetzung von Art. 3 bis 6 der Postuniversalgrunddienst-Richtlinie 97/67/EG regelt („die Mitgliedstaaten stellen sicher“, „jeder Mitgliedstaat trägt dafür Sorge“). § 13 PostG stellt regulatorische Instrumentarien bereit, um den Gewährleistungsauftrag des Art. 87f GG sowie der Richtlinie 97/67/EG durch hoheitliche Auferlegung von Universalgrunddienstverpflichtungen zu verwirklichen. Hierbei werden der Bundesnetzagentur nicht nur Handlungsbefugnisse eingeräumt, vielmehr wird sie zum Einschreiten verpflichtet, um die erforderliche Gewährleistung des Postuniversalgrunddienstes sicherzustellen.¹² Im Rahmen dieser Handlungsverpflichtung hat die Bundesnetzagentur zunächst eventuelle Versorgungsdefizite der Bevölkerung mit Universalgrunddienstleistungen festzustellen.¹³ Sodann hat sie anzukündigen, dass sie nach den §§ 14 bis 17 PostG vorgehen wird, sofern sich kein Unternehmen dazu bereit erklärt, die Versorgungsdefizite im Bereich der Postuniversalgrunddienstleistungen „ohne Ausgleich“ zu beseitigen. Die Verpflichtungsbefugnis der Bundesnetzagentur bezieht sich auf den Fall, dass ein marktbeherrschendes Unternehmen keine „Bereiterklärung“ nach § 13 Abs. 1 Satz 2 PostG abgegeben hat.¹⁴ Mit diesem Verpflichtungsmechanismus unterstreicht der deutsche Gesetzgeber im Rahmen der Richtlinienumsetzung, dass eine Selbstverpflichtung zur Erbringung von Universalgrunddienstleistungen nur dann eine rechtliche Bedeutung zukommt, wenn sie im Rahmen einer im Amtsblatt veröffentlichten Aufforderung der Bundesnetzagentur – und damit hoheitlich eingerahmt – abgegeben wird. In allen anderen Fällen kann eine Selbstverpflichtung keine Kategorie von *ausgleichsfähigen* Universalgrunddiensten begründen.

Der Grundsatz, dass „Selbstverpflichtungen“ keine Umsatzsteuerbefreiung als Ausgleich für freiwillig erbrachte Universalgrunddienstleistungen begründen können, wird auch von der Altmark Trans-Rechtsprechung des Gerichtshofs¹⁵ sowie der im Rahmen des sog. „Monti-Pakets“ erlassenen Freistellungsentscheidung 2005/842/EG der Kommission¹⁶ bestätigt. Diese verlangen für Ausgleichsmaßnahmen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirt-

¹⁰ So auch Gramlich, N&R 2009, 247, 248.

¹¹ Eine Umsatzsteuerbefreiung aller Postdienstleistungen, die aufgrund von AGB erbracht werden, ist aus den gleichen Gründen abzulehnen; a. A.: Eilers, DStR 2009, 1132, 1134; Livonius, IStR 2009, 323, 325.

¹² v. Danwitz, in: Beck'scher PostG Kommentar, 2. Aufl. 2004, § 13 Rdnr. 17 f.

¹³ v. Danwitz (Fn. 12), § 13 Rdnr. 23.

¹⁴ v. Danwitz (Fn. 12), § 13 Rdnr. 27 ff.

¹⁵ St. Rspr. seit EuGH, 24. 7. 2003 – Rs. C-280/00, Altmark Trans, Slg. 2003, I-7747, RIW 2003, 710, EWS 2003, 419.

¹⁶ Vom 28. 11. 2005 (ABl. EG Nr. L 312/67).

schaftlichen Interesse einen hoheitlichen Betrauungsakt. Das Postuniversaldienstregime nach der Richtlinie 97/67/EG ist im Lichte der Corbeau-Rechtsprechung¹⁷ eine besondere normative Ausdifferenzierung (lex specialis) des heutigen EG-beihilfenrechtlichen Ausgleichsregimes nach der Altmark Trans-Rechtsprechung und dem „Monti-Paket“. Das Postuniversaldienstregime kann daher in seinen Ausgleichsanforderungen an eine Umsatzsteuerbefreiung nicht fundamental hinter das letztgenannte allgemeine beihilfenrechtliche Ausgleichsregime (lex generalis) für Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse fallen. Dieses verlangt einen hoheitlichen Betrauungsakt, der u. a. eine Vorabfestlegung der „Parameter für die Berechnung, Überwachung und etwaige Änderung der Ausgleichszahlungen“ (Art. 4 der Freistellungsentscheidung) vornimmt. Den Ausgleichszahlungen nach den Altmark-Voraussetzungen sowie dem „Monti-Paket“ vergleichbar, kann auch bei Umsatzsteuerbefreiungen ohne einen in den Parametern konditionierten Regulierungsakt nicht gewährleistet werden, dass die Ausgleichseffekte vollständig bei dem Postuniversaldienstkunden ankommen und nicht von dem befreiten Unternehmen wettbewerbswidrig ausgenutzt werden.

c) Klare Kodifikation der Umsatzsteuerbefreiung für die maßgeblichen entgeltregulierten Universalgrunddienstleistungen

Nach den vorstehenden Erwägungen ist eine Umsatzsteuerbefreiung strikt auf vorab entgeltregulierte Universalgrunddienstleistungen zu beschränken, da nur für diese ein behördlich genehmigtes Entgelt für eine öffentliche Verpflichtung besteht. Der in der letzten Legislaturperiode von der damaligen Koalitionsregierung vorgelegte Entwurf¹⁸ wird den vorstehend dargestellten Kriterien nicht gerecht. Um den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen zu entsprechen, müsste nicht nur die einschränkende Voraussetzung entfallen, dass die Gesamtheit der Universaldienstleistungen erbracht wird, was faktisch eine Verlängerung des Umsatzsteuerprivilegs der DPAG bedeutet hätte. Erforderlich ist vielmehr, dass die Befreiung von der Umsatzsteuerpflicht materiell und nicht nur formal anbieterneutral erfolgt und auf solche Leistungen des Universaldienstes beschränkt ist, die auf Grund einer Verpflichtung zu regulierten Entgelten erbracht werden.

II. Umsatzsteuerbefreiungen als steuerliche Beihilfen i. S. des Art. 87 Abs. 1 EG?

Fraglich ist, ob die bisher praktizierte Umsatzsteuerbefreiung von Universaldienstleistungen, die durch die DPAG erbracht werden, aus dem umsatzsteuerrechtlichen System und dessen innerer Logik dergestalt ausbricht, dass es sich um eine selektive Begünstigung und damit um eine Beihilfe i. S. des Art. 87 Abs. 1 EG handelt.

Für steuerliche Befreiungen gilt nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH, dass sie dann den Beihilfentatbestand des Art. 87 Abs. 1 EG erfüllen, wenn sie aus der „Natur und dem inneren Aufbau“ des steuerlichen Systems ausbrechen.¹⁹ Die beihilfenrechtliche Bewertung von Steuermaßnahmen erschöpft sich also gerade nicht in der Überprüfung, ob faktische, ökonomisch messbare Begünstigungseffekte vorliegen; vielmehr wird entscheidend darauf abgestellt, ob die Befreiungsmaßnahme mit der inneren Logik und der Regelungssystematik des jeweiligen Steuersystems übereinstimmt.

1. Anwendbarkeit des EG-Beihilfenrechts auf indirekte Steuern

Die Kommission stellte in ihrer Mitteilung von 1998²⁰ Grundsätze über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen im Bereich der direkten Steuern auf und verpflichtete sich dazu, die Beihilfenregeln konsequent auf steuerliche Maßnahmen anzuwenden.²¹ In einem Bericht über die Umsetzung dieser Mitteilung erklärte die Kommission 2004, dass sich die Mitteilung zwar lediglich auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung beziehe, sie dennoch auch bei der Prüfung von Maßnahmen im Bereich der indirekten Steuern herangezogen werden könne.²² So verweist die Kommission hier auf mehrere Entscheidungen²³, in denen sie bei Maßnahmen im Bereich der indirekten Besteuerung auf die Mitteilung zu direkten Steuern Bezug genommen hat.²⁴

Da auch im harmonisierten Bereich nach Art. 93 EG die mitgliedstaatliche Umsetzung gemeinschaftsrechtlich vorgegebener Umsatzsteuerbefreiungstatbestände – insbesondere wenn deren Anwendung kein hoheitlicher Regulierungsakt mit Kompensationsparametern zugrundeliegt – in eine wettbewerbsverzerrende Selektivbegünstigung umschlagen kann, ist ein pauschaler Ausschluss der gemeinschaftsrechtlich determinierten indirekten Besteuerung von der Anwendung der EG-Beihilfenkontrolle nicht angezeigt.

a) Selektive Begünstigungseffekte können auch bei einer Befreiung von indirekten Steuern auftreten

Zwar weisen indirekte Steuern Besonderheiten auf, die sie von direkten Steuern unterscheiden, gleichwohl findet das EG-Beihilfenrecht auf beide Steuerarten Anwendung.²⁵ Der Umstand, dass bei indirekten Steuern die Steuerschuldnerschaft und die Steuerträgerschaft auseinanderfallen,²⁶ ist beihilfenrechtlich unerheblich, da es allein auf die faktische Wirkung der staatlichen Mittelgewährung durch den Verzicht auf Steuereinnahmen ankommt. Zwar soll durch eine Umsatzsteuerbefreiung der Verbraucher entlastet werden. Allerdings können auch bestimmte Unternehmen oder Wirtschaftszweige von einer Umsatzsteuerbefreiung profitieren.

Ein selektiver Vorteil von umsatzsteuerbefreiten Unternehmen kann insbesondere in der durch den staatlichen Steuerverzicht eingeräumten wettbewerbsverzerrenden Möglichkeit liegen, den Endkundenpreis für die Leistungen ohne Mehrwertsteuer niedriger anzusetzen als den Bruttoendkundenpreis der nicht umsatzsteuerbefreiten Leistungen der Wettbewerber, so dass der Verbraucher als Steuerträger die umsatzsteuerbefreite Leistung gegenüber der nicht befreiten Wettbewerbsleistung bevorzugt. Selbst wenn das umsatzsteuerbefreite Unternehmen die Endkunden an diesem Preisgestaltungsvorteil, wie in Bezug auf § 4 Nr. 11 b UStG, teilhaben lässt, werden nicht nur die Steuerträger, potentiell alle Verbraucher in allgemeiner Weise, sondern – beihilfen-

17 EuGH, 19. 5. 1993 – Rs. C-320/91, Corbeau, Slg. 1993, I-2533, EWS 1994, 251, Rdnrn. 19 ff.

18 BT-Drs. 16/11340.

19 EuGH, 2. 7. 1974 – Rs. 173/73, Italien/Kommission, Slg. 1994, 709, RIW 1976, 98, Rdnr. 33.

20 ABl. EG Nr. C 384 v. 10. 12. 1998.

21 Dazu *Helios*, EWS 2005, 208, 209.

22 http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapportaides-fiscales_de.pdf (Stand: 11. 11. 2009).

23 Beihilfenfälle N 179/2002 sowie N 804/2001.

24 Bericht der Kommission (Fn. 22), S. 21.

25 *Helios*, EWS 2005, 208, 211.

26 *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, S. 542.

rechtlich relevant – gerade der Steuerschuldner, nämlich das befreite Unternehmen, begünstigt. Dieses wird als Steuersubjekt und Steuerschuldner zum Adressaten einer selektiven Begünstigung,²⁷ während die Steuerträger, nämlich potentiell alle Verbraucher, lediglich allgemein begünstigt werden.

b) Selektive Begünstigungen können durch Ausbruch aus der Natur und der Systematik der harmonisierten Regelungen über die Mehrwertsteuerbefreiungen auftreten

- aa) Eine selektive Begünstigung kann ausnahmsweise auftreten, wenn der Harmonisierungsakt und/oder die mitgliedstaatlichen Umsetzungsnormen nicht präzise genug sind, um Universalgrund- und sonstige Postdienstleistungen einheitlich abzugrenzen und damit die Steuerneutralität zu gewährleisten

Obwohl die Kommission die Anwendbarkeit der EG-Beihilfenkontrolle in Bezug auf indirekte Steuern im Grundsatz bejaht hat, vertritt sie die Auffassung, dass Mehrwertsteuerermäßigungen hiervon *in der Regel* ausgenommen sind. Dies begründet die Kommission wie folgt: „MwSt-Ermäßigungen unterliegen *präzisen gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben* und sind auf die *steuerliche Gleichbehandlung vergleichbarer Produkte* gerichtet. MwSt-Ermäßigungen werden daher im Allgemeinen von Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag nicht erfasst.“²⁸

Allerdings werden die Harmonisierungsziele des Art. 93 EG nicht erreicht, wenn der gemeinschaftliche Harmonisierungsakt und/oder die mitgliedstaatlichen Umsetzungsbestimmungen nicht präzise genug gefasst sind, um eine gemeinschaftsweit einheitliche Abgrenzbarkeit zwischen Grunddienstleistungen des Universaldienstes und sonstigen Postdienstleistungen und damit die Wahrung der steuerlichen Neutralität zu gewährleisten.

Schon der Rechtsangleichungsvorschrift des Art. 132 Abs. 1 lit. a) Mehrwertsteuersystemrichtlinie ermangelt es an einer präzisen Vorgabe zur Abgrenzbarkeit von Postdienstleistungen. Der Wortlaut der Vorschrift stammt nämlich aus den alten Monopolzeiten; unglücklicherweise wurde er von Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. a) der damals gültigen 6. Mehrwertsteuerrichtlinie von 1977 einfach übernommen. Daraus haben sich im Zusammenhang mit der nun wettbewerblichen Erbringung von Postdienstleistungen Auslegungsprobleme und Anwendungsschwierigkeiten ergeben,²⁹ die sich in den nationalen Umsetzungsgesetzen fortsetzen. Insofern kann von einer *präzisen gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe*, wie sie von der Kommission vorausgesetzt wird, in Bezug auf befreite Postdienstleistungen nicht die Rede sein.

- bb) Eine umsatzsteuerlich neutrale Befreiung muss an die Art der Leistung und die sich ausschließlich beim Verbraucher verwirklichenden Gemeinwohleffekte anknüpfen

Ohnehin stellt die Kommission darauf ab, dass die Umsatzsteuer auf eine *steuerliche Gleichbehandlung vergleichbarer Produkte* gerichtet sein muss. Bei Befreiungen von allgemeinen Verbrauchsteuern liegt in der Regel tatsächlich keine selektive Begünstigung vor. Zwar sind die Umsätze der Unternehmer Anknüpfungspunkt derartiger Befreiungen, doch werden die Unternehmen in der Regel durch die Wettbewerbslage dazu gezwungen, die Befreiungen an den

Verbraucher weiterzugeben, so dass die Begünstigung allein den Verbraucher trifft. Knüpft hingegen eine umsatzsteuerliche Befreiung *ratione personae* an die Person des Leistenden an, so wird diese im Gegensatz zu den nicht befreiten Wettbewerbern in die Lage versetzt, entweder den Endkundenpreis wettbewerbsverzerrend um die Befreiungsmarge zu senken oder die Marge selbst einzubehalten.³⁰ Beide Verhaltensmuster widersprechen dem Grundsatz der Steuerneutralität von umsatzsteuerlichen Befreiungstatbeständen und brechen damit aus der „Natur und dem inneren Aufbau“ des Umsatzsteuersystems aus; diese Verhaltensmöglichkeiten beruhen auf einer selektiven Begünstigung des umsatzsteuerbefreiten Unternehmens.³¹ Umsatzsteuerlich neutral muss die Befreiung deshalb an die Art der Leistung *ratione materiae* und ihre Gemeinwohleffekte anknüpfen, wie sie sich *ausschließlich und vollständig* bei dem Verbraucher, dem Postuniversaldienstkunden, verwirklichen.³²

Wenn Art. 132 Abs. 1 lit. a) Mehrwertsteuersystemrichtlinie ungenau gefasst ist, so ist gemeinschaftsrechtlich eine Präzisierung durch das mitgliedstaatliche Umsetzungsgesetz geboten. Eine solche Präzisierung hat nach Maßgabe der Regelungssystematik der gemeinschaftlichen Umsatzsteuerbefreiungen zu erfolgen. Mehrwertsteuerliche Befreiungen fallen somit nicht bereits aufgrund der Rechtsangleichung aus dem Anwendungsbereich des Art. 87 Abs. 1 EG heraus, sondern sie müssen genau wie alle sonstigen steuerlichen Befreiungen durch die „Natur und den inneren Aufbau“ des steuerlichen Systems getragen sein, damit sie nicht eine Begünstigung im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG darstellen. Anders als im nicht harmonisierten Bereich der direkten Besteuerung, in dem als Bezugssystem auf das nationale Steuerrecht abgestellt wird, ist im harmonisierten Bereich der indirekten Besteuerung der konkret einschlägige gemeinschaftliche Rechtsangleichungsakt, vorliegend also das Befreiungssystem nach Art. 132 Abs. 1 lit. a)–q) Mehrwertsteuersystemrichtlinie, heranzuziehen.

2. Natur und innerer Aufbau des Regelungssystems zur Umsatzsteuerbefreiung

Das entscheidende Kriterium, ob die derzeit praktizierte Umsatzsteuerbefreiung von Postuniversaldienstleistungen der DPAG nach § 4 Nr. 11 b UStG eine selektive Begünstigung i. S. des Art. 87 Abs. 1 EG darstellt, ist also die Vereinbarkeit der Regelung mit der „Natur und dem inneren Aufbau“ des gemeinschaftlich harmonisierten Umsatzsteuerbefreiungssystems, welches aus einer Gesamtschau der Befreiungsregelungen des Art. 132 Abs. 1 lit. a)–q) Mehrwertsteuersystemrichtlinie zu kondensieren ist.

- a) *Die Umsatzsteuerbefreiung muss zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen strikt an die Art der Gemeinwohleistung anknüpfen*

Umsatzsteuerlich neutral muss die Befreiung an die Art der Leistung *ratione materiae* und ihre Gemeinwohleffekte anknüpfen, wie sie sich ausschließlich und vollständig bei dem Verbraucher, dem Postuniversaldienstkunden, in Form von „ermäßigten Kosten“ und „zu tragbaren Preisen“ verwirkli-

27 Im Ergebnis so auch *Helios*, EWS 2005, 208, 211.

28 Bericht der Kommission (Fn. 22), S. 21.

29 *Kraeusel*, UR 2008, 647.

30 *Reiß* (Fn. 26), S. 592.

31 EuGH, 7. 9. 1999 – Rs. C-216/97, Gregg, Slg. 1999, I-4947, RIW 2000, 71, EWS 2000, 177, Rdnr. 20.

32 Vgl. *Reiß* (Fn. 26), S. 592.

chen. Die Befreiungstatbestände des Art. 132 Abs. 1 a)–q) Mehrwertsteuersystemrichtlinie befreien von der Umsatzsteuer unter anderem: Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen (lit. b), Dienstleistungen von Zahn-technikern (lit. e), eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit bzw. mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen und Lieferungen (lit. g und h), Erziehung von Kindern und Jugendlichen (lit. i) sowie bestimmte kulturelle Dienstleistungen (lit. n).

b) *Eine Anknüpfung bricht aus der „Natur und dem inneren Aufbau“ des harmonisierten Umsatzsteuerbefreiungssystems aus, ...*

Bereits dieser Auszug verdeutlicht, dass die Tatbestände unabhängig von der Kategorie des Dienstleisters eine steuerliche Befreiung einräumen. Zudem ist zu berücksichtigen, dass es sich bei den Befreiungen des Art. 132 Abs. 1, entsprechend seiner Stellung in Kapitel 2 des Titels IX der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, nur um „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“ handelt. Hierdurch wird der Zweck der Vorschrift im Rahmen des Steuersystems zum Ausdruck gebracht. In lit. o) wird im Zusammenhang mit Leistungen, die für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Einrichtungen erbracht werden, zur Klarstellung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die dort genannte „Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung“ führen darf. Die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen wird nach allen Befreiungstatbeständen durch strikte Anknüpfung an die Art der Gemeinwohleistung *ratione materiae* verfolgt. Eine bloß formale Anknüpfung *ratione materiae*, die materiell aber *ratione personae* die Person des Leistenden mehr oder weniger versteckt avisiert, bricht aus der „Natur und dem inneren Aufbau“ des harmonisierten Umsatzsteuerbefreiungssystems aus.

c) *... wenn sie nicht den Gemeinwohlbezug der Leistung, sondern die Person des Leistenden avisiert*

Eine Gesamtschau aller Befreiungstatbestände des Art. 132 Abs. 1 lit. a)–q) und deren Systemfunktion für die Mehr-

wertsteuersystemrichtlinie verdeutlichen, dass diese lediglich im Gemeinwohlinteresse erbrachte Dienstleistungen erfassen, bei denen die Umsatzsteuerbefreiungen uneingeschränkt an den Verbraucher in Form von „ermäßigten Kosten“ und „zu tragbaren Preisen“ weitergereicht werden und gleichzeitig die steuerliche Neutralität in Bezug auf (mögliche) Wettbewerber gewahrt wird.³³ Dieses beschriebene „Systemkondensat“ des Art. 132 Abs. 1 Mehrwertsteuersystemrichtlinie muss in der deutschen Befreiungsregelung klar anwendbar umgesetzt werden. Der Wortlaut von § 4 Nr. 11 b UStG muss präziser gefasst werden, so dass eine praktisch wirksame Abgrenzbarkeit zwischen (entgeltregulierten) Universalgrunddienstleistungen und allen anderen Postdiensten gewährleistet wird.

IV. Fazit

Eine Umsatzsteuerbefreiung ist auf vorab entgeltregulierte Universalgrunddienstleistungen zu beschränken, da nur auf der Grundlage eines behördlich genehmigten Entgeltes diese Befreiung vollständig an den Verbraucher in Form von „ermäßigten Kosten“ und „zu tragbaren Preisen“ weitergereicht wird. Gleichzeitig gewährleistet eine solche eng gefasste Umsatzsteuerbefreiung die steuerliche Neutralität in Bezug auf (mögliche) Wettbewerber durch die praktisch wirksame Abgrenzung umsatzsteuerbefreiter Universalpostdienste von sonstigen Leistungen.

Die bisher praktizierte Umsatzsteuerbefreiung von Postdienstleistungen nach § 4 Nr. 11 b UStG, der „die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutsche Post AG“ von der Umsatzsteuer befreit, bricht aus der Natur und dem inneren Aufbau des maßgeblichen harmonisierten Befreiungssystems nach Art. 132 Abs. 1 lit. a)–q) Mehrwertsteuersystemrichtlinie aus, so dass der Beihilfentatbestand des Art. 87 Abs. 1 EG erfüllt ist.

³³ Kraeusel (Fn. 2), 649.