

Die rechtlichen Folgen des EuGH-Urteils zur Post-Mehrwertsteuer

von Rechtsanwalt Axel G. Günther, Bad Dürkheim - Leistadt

Der EuGH hat für die Mitgliedstaaten entschieden, wie der Begriff „öffentliche Posteinrichtungen“ in der Umsatzsteuerrichtlinie und der Mehrwertsteuersystemrichtlinie aufzufassen ist, denn an diesen Begriff knüpft das EU-Recht eine zwingende Befreiung von der Mehrwertsteuer für postalische Dienstleistungen. In Deutschland ist in § 4 Nr. 11b UStG bislang eine Befreiung der Deutsche Post AG mit ihren Umsätzen „die dem Postwesen dienen“ geregelt. Der Bundesgesetzgeber hat bislang eine Änderung des Gesetzes mit Blick auf das mit Spannung erwartete Urteil des Europäischen Gerichtshofs in der Vorlegesache TNT/Royal Mail abgewartet. Nachdem das Urteil nun vorliegt, sind die rechtlichen Folgen für Deutschland zu werten und zu fragen, ob mit dem deutschen Gesetzentwurf ein mit europäischem Recht vereinbares Vorhaben gegeben ist. Schließlich ist nach dem steuerlichen Schicksal der aktuellen Umsätze der Deutsche Post AG in solchen Auftragsbeziehungen zu fragen, die z.B. in Vergabeverfahren, also in einem Verfahren der individuellen Konditionenvereinbarung zustande gekommen sind.

1. Die Kernsätze/Leitsätze des EuGH-Urteils

- *„Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass der Begriff „öffentliche Posteinrichtungen“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er für öffentliche oder private Betreiber gilt, die sich verpflichten, in einem Mitgliedstaat den gesamten Universalpostdienst, wie er in Art. 3 der Richtlinie 97/67 geregelt ist, oder einen Teil dessen zu gewährleisten.“*
 - *„Daher ist auf die zweite und die dritte Frage zu antworten, dass die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung für Dienstleistungen und die dazugehörigen Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme der Personenbeförderung und des Fernmeldewesens 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.“*
- a. Jedes Postdienstunternehmen kann daher potentiell wegen seiner Postdienstumsätze von der Umsatzsteuer befreit sein, unabhängig von seiner

Rechtsform oder Inhaberschaft. Entscheidend ist eine Verpflichtung, in einem Mitgliedstaat den Universaldienst oder einen Teil des Universaldienstes zu gewährleisten. Die Überraschung liegt besonders in der Formulierung, dass es um eine „Selbstverpflichtung“ geht, also nicht um die Aufbüdung einer Pflicht durch den Mitgliedstaat. Was hingegen die Rechtsnatur dieser „Selbstverpflichtung“ sein soll, läßt das Urteil offen.

- b. Ein nach lit. a. von der Steuer potentiell befreites Unternehmen ist nur für solche abgegrenzten Umsätze befreit, die in unmittelbarer Ausführung der Selbstverpflichtung zur Gewährleistung des Universaldienstes getätigt werden. Dies sind keinesfalls Umsätze aufgrund von Individualverträgen mit Verbrauchern, sondern allenfalls Verträge, die auf Grundlage von Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) Jedermann offenstehen und für deren Zustandekommen keine Abschlussfreiheit des Postdienstes besteht, also kein Verhandlungsspielraum. Damit zielt die Steuerbefreiung auf Verbrauchersendungen ab, denn der Verbrauchern verhandelt nicht über seine Briefbeförderung und schließt auch keinen individuellen Beförderungsvertrag ab, sondern löst den Beförderungsvertrag „konkludent“, also durch „schlüssiges Handeln“ dadurch aus, dass er eine Sendung mittels Briefmarke frankiert und auf einen vorgegebenen Beförderungsweg gibt, insbesondere durch Briefkasteneinwurf.

Zusammengefasst: Ein Postdienstunternehmen, das sich zur Erbringung von Universaldienstleistungen (ganz oder teilweise) verpflichtet, ist für Umsätze, die aufgrund dieser Verpflichtung getätigt werden, nach dem EU-Umsatzsteuerrecht zwingend von der Mehrwertsteuererhebung und –abführung zu befreien, soweit diese Umsätze nicht auf einem Individualvertrag basieren. Andere Umsätze dürfen nicht steuerlich privilegiert werden.

2. Die (Selbst-) Verpflichtung zur Gewährleistung des Universaldienstes

Das das Urteil für die zwingende aber auch einzig zulässige Voraussetzung für die Steuerbefreiung die Selbstverpflichtung zur Gewährleistung des Universaldienst nennt, ist nach der Rechtsnatur dieser Verpflichtung und ihrer Stellung im deutschen Postrecht zu fragen.

Das Urteil begründet die Verpflichtung von Royal Mail aus deren Postlizenz heraus, die die Verpflichtung zur Gewährleistung des Universaldienstes beinhaltet (Urteil Rdnr.12). Nach Rdnr.39 sollen sich die rechtlichen Bedingungen der Lizenz von Royal Mail und der Lizenz von TNT im britischen Markt wesentlich unterscheiden. Dieser Unterschied der rechtlichen Qualität der aus der Lizenz folgenden Pflicht rechtfertigt nach Ansicht des Gerichts eine steuerlich ungleiche Behandlung, weil es nicht allein auf den Vergleich der betreffenden Leistungen, sondern auf ihren rechtlichen Kontext ankomme (Rdnr. 38). Die Verpflichtung ist also lizenzrechtlicher Natur, nicht etwa eine rechtlich unverbindliche Willenserklärung eines Postdienstes, den Universaldienst zu gewährleisten. Großbritannien kennt also zwei

unterschiedliche Postlizenzen, eine zum Universaldienst verpflichtende und eine, die gerade eine solche Pflicht nicht enthält, die also die Gewerbefreiheit nicht einschränkt.

Im deutschen Postrecht wird dieser Unterschied nicht gemacht. Jeder Lizenznehmer steht mit gleichen Rechten und Pflichten dar. Zugunsten der Deutschen Post AG ist in § 56 PostG ausdrücklich geregelt, dass diese nicht zur Universaldienstleistung verpflichtet ist, sondern es ihr frei steht, Universaldienstleistungen künftig nicht mehr zu erbringen; sie hat insoweit lediglich eine Pflicht, die Regulierungsbehörde rechtzeitig von einer bevorstehenden Dienstleistungsbeschränkung zu informieren.

Der Universaldienst wird in Deutschland auf der Grundlage von Art. 87 f. Abs. 1 GG der Universaldienst durch den Bund gewährleistet; nach Abs. 2 dieses Verfassungsartikels werden hingegen die Dienstleistungen des Sektors Post als privatwirtschaftliche Tätigkeiten erbracht. Im Postgesetz ist dieses Verfassungskonzept so umgesetzt, dass der Bund durch die Regulierungsbehörde den Universaldienst gewährleistet (§ 12 ff. PostG), nämlich indem „jeder Lizenznehmer“ der im vorausgegangenen Jahr mindestens 500.000 Euro umsetzte, verpflichtet ist, dazu beizutragen, dass die Universaldienstleistung erbracht werden kann.

Das Urteil des EuGH erwähnt ausdrücklich den Erwägungsgrund 15 der Postdiensterrichtlinie:

„ Rdnr. 6 Der fünfzehnte Erwägungsgrund der Richtlinie 97/67 lautet: „Die in dieser Richtlinie enthaltenen Bestimmungen über das Universaldienstangebot berühren nicht das Recht der Betreiber von Universaldiensten, Verträge mit den Kunden individuell auszuhandeln.“

Ausschlaggebend ist danach allein eine rechtliche, im Zweifel aus der Lizenz folgende Pflicht zur Erbringung des Universaldienstes.

Die „Selbst“-Verpflichtung ist also ihrer Rechtsnatur nach in einem schließlich bewilligten Lizenzantrag eines Lizenznehmers zu sehen, denn in diesem Antrag begibt sich der Antragsteller unter das Regime der §§ 12 ff. PostG, so dass er infolge der Lizenzerteilung nach § 12 PostG verpflichtet ist, zur Universaldienstleistung beizutragen.

Ein nach Leitsatz 1 des Urteils potentiell von der Umsatzsteuer befreiter Postbetreiber ist daher in Deutschland jeder Lizenznehmer.

3. Die Einschränkungen des Leitsatzes 2

Die Befreiung gilt aber nach Leitsatz 2 nicht für alle Umsätze der nach Leitsatz 1 infrage kommenden Unternehmen, sondern nur für die Umsätze die sie „als solche“

aufgrund der Verpflichtung erbringen, wobei Satz 2 konkretisiert, dass dies keinesfalls solche Umsätze sind, die im Sinne von Erwägungsgrund 15 der Postdiensterrichtlinie mit den Versendern ausgehandelt sind, also eine „privatautonome Grundlage“ im Sinne des Vertragsrechtes haben.

Da das deutsche Postrecht keinen Unterschied in der Rechtsnatur der Lizenzen kennt, jeder Lizenznehmer zum Universaldienst verpflichtet ist und kein Lizenznehmer in der Freiheit beschränkt werden kann, Beförderungsverträge individuell auszuhandeln, kann nur übrigbleiben, dass das europäische Recht entweder nur solche Umsätze meint,

- die infolge einer nach § 13 PostG auferlegten Dienstleistung von der Steuer befreit sind,
- oder solche, die jeder Lizenznehmer auf der Grundlage von Allgemeinen Geschäftsbedingungen in Übereinstimmung mit den Qualitätskriterien des Universaldienstes in der Weise erbringt, dass sie von Jedermann zu gleichen Bedingungen und Preisen in Anspruch genommen werden können, ohne dass ein individueller Vertragsabschlussbeitrag des Postdienstbetreiber hinzukommen darf.

Das Urteil des EuGH beinhaltet das Dilemma, in der Bewertung dieser Frage nicht abschließend eindeutig zu sein. Eines allerdings lässt sich mit Bestimmtheit folgern: eine Ungleichbehandlung der Umsätze der Deutsche Post AG gegenüber den Umsätzen der anderen Postdienste lässt sich aus dem Urteil nicht ableiten.

§ 4 Nr. 11 b UStG, der allein die Umsätze der Deutsche Post AG befreit, ist danach insgesamt mit dem europäischen Steuerrecht unvereinbar und darf daher nicht angewendet werden.

4. Folgen der Unanwendbarkeit des § 4 Nr. 11 b UStG

Die 2. Vergabekammer des Bundes hat in einem Beschluss (VK 2 -13/08) zutreffend den Ausgangspunkt beschrieben: „Das europäische Recht ist ... von allen staatlichen Organen – einschließlich der Auftraggeberin und der Vergabekammer - mit der Folge zu beachten, dass entgegenstehendes nationales Recht unangewendet bleiben muß.“

Konsequent bedeutet dies, dass § 4 Nr. 11 b UStG seit dem 1.01.2008 nicht angewendet werden durfte, da diese Vorschrift dem europäischen Recht widersprach. Die von der Deutsche Post AG danach beanspruchte Umsatzsteuerbefreiung war rechtswidrig und durfte ihr von den Finanzbehörden des Landes Nordrhein-Westfalen nicht gewährt werden. Die daraus folgenden Steuervorteile der Deutsche Post AG zu belassen ist gleichermaßen eine dem Europarecht widersprechende illegale Staatsbeihilfe.

Es bleibt die Frage, ob trotz Unanwendbarkeit -was mit Wegfall gleichzusetzen ist – des § 4 Nr. 11 b UStG aus dem europäischen USt-Richtlinienrecht folgt, dass auch

ohne eine normative Umsetzung in nationales Recht solche Steuerbefreiungen zu gewähren und zu belassen sind, die materiell dem Europarecht entsprechen und die Deutschland hätte spätestens zum 1.01.2008, als die gesetzliche Verpflichtung allein der DPAG zum Universaldienst wegfiel, erlassen müssen.

Das europäische Richtlinienrecht führt zwar dazu, dass entgegenstehendes nationales Recht unanwendbar ist, aber nicht dazu, dass anstelle dessen harmonisierende Rechtssätze zu fingieren sind. Das Defizit in der Umsetzung zu nationalem Recht ist vielmehr eine Verletzung des EU-Vertrages durch den Mitgliedsstaat und kann die im Europarecht vorgesehenen Konsequenzen haben.

Deutschland kommt demnach seit dem 1.01.2008 seiner europäischen Verpflichtung, die Umsätze der Universaldienstbetreiber für solche Umsätze zu befreien, die als Universaldienste unmittelbar dem Gemeinwohl dienen, nicht nach. Die von der DPAG auf Grundlage von § 4 Nr. 11 b UStG beanspruchte Steuerbefreiung ist hingegen rechtswidrig, da diese Norm unanwendbar ist. Das Gebot der steuerlichen Neutralität verbietet es insoweit, der DPAG die diesbezüglichen Vorteile zu belassen. Eine rückwirkende Steuerbefreiung auch der anderen, nach EU-Recht zu befreienden Postdienste, scheidet aus Rechtsgründen aus.

5. Kritik des Gesetzentwurfs der Bundesregierung

Der BdKEP sieht auch nach dem Urteil des EuGH keinen Anlass, seine Stellungnahme vom 08.10.2008 zu korrigieren: Alle Postdienstleistungen sind in Deutschland umsatzsteuerpflichtig:

Die Reform des Umsatzsteuergesetzes § 4 Abs. 11 b muss dahin gehend erfolgen, dass nur die von der Bundesnetzagentur nach Postgesetz § 12 ff auferlegten Universaldienstleistungen von der Umsatzsteuer zu befreien sind gemäß der verpflichtenden Vorgabe der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

Politische Bestrebungen, die Reform des Umsatzsteuergesetzes zu vertagen oder weiterhin das Prinzip der Wettbewerbsgleichheit zu missachten, lassen nach dem EuGH-Urteil mit Sicherheit Zweifel an ihrer Rechtsstaatlichkeit aufkommen.