
Datum: 11.03.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2529/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0311.2K2529.11.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, V R 20/15

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.
Der Streitwert wird auf 5.000 € festgesetzt.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Postdienstleistungen, die die Klägerin erbringt, von der Umsatzsteuer befreit sind.

2

Die Klägerin betreibt seit dem Jahr ... ein Postdienstleistungsunternehmen. Sie bietet einen bundesweiten Briefversand und einen EU-weiten Paketversand an. Die Klägerin stellt die Briefe selber nur in einem Teilbereich der Bundesrepublik Deutschland zu. Zur Beförderung der über diesen Teilbereich hinausgehenden Briefsendungen hat die Klägerin Verträge mit Kooperationspartnern abgeschlossen. Das hierdurch bestehende Netzwerk der alternativen Postdienstleister erbringt Leistungen zu den jeweils gültigen und veröffentlichten Tarifen, die in der Regel unter denen der Deutschen Post AG liegen. Zu den Kooperationspartnern gehören unter anderem A, B, E, C Logistik, F. Dieses Netzwerk stellt Postsendungen nicht innerhalb der gesamten Bundesrepublik Deutschland zu. Die von der Klägerin und ihren Kooperationspartnern „abgedeckte“ Fläche in der Bundesrepublik Deutschland ergibt sich aus der Übersicht in der Verwaltungsakte des Beklagten, wonach ca. 75-80 % der Fläche der Bundesrepublik Deutschland umfasst werden (vgl. Bl. 251 der Verwaltungsakte des Beklagten). Für die hiernach nicht gedeckten Zustellungen in der Rest-BRD bedient sich die

3

Klägerin der Deutschen Post AG insbesondere über den Kosolidierer H. Die Klägerin stellt an fünf Tagen die Woche – dienstags bis samstags - zu. Montag ist ein zustellfreier Tag.

Mit der H hat die Klägerin am ... 2008 einen Dienstleistungsvertrag geschlossen. Hiernach holt die H die näher aufgelisteten Briefprodukte bei der Klägerin ab und liefert die Sendungen nach Sortierung und Nummerierung im Namen der Klägerin in eine Annahmestelle der Deutschen Post. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 24./25. Juni 2008 Bezug genommen (befindlich in der Verwaltungsakte des Beklagten, Bl. 136 ff.).

Unter dem ... 2010 hat die Klägerin einen Kooperationsvertrag mit der A GmbH, die auf dem Markt unter der Marke „A1“ auftritt, geschlossen. Gemäß den Vorbemerkungen des Vertrags soll die A GmbH (im Folgenden: A) als Dienstleistungsgesellschaft für regionale Briefgesellschaften die zuständigen Gebiete der regionalen Briefgesellschaften vernetzen und so den Aufbau eines bundesweiten exklusiven Zustellnetzes für adressierte Postsendungen ermöglichen. Die A organisiert dabei den Transport, die Weitergabe und Unterstützung bei der Abrechnung von adressierten Postsendungen laut Postgesetz unter einheitlichen Qualitätsstandards und standardisierten Austauschbedingungen in Deutschland (Vorbem. A.). Die Klägerin ist nach den Vorbemerkungen eine regionale Briefgesellschaft. Sie betreibt die Zustellung von adressierten Postsendungen in ihrem Zustellgebiet. Ferner nimmt sie auch Postsendungen außerhalb ihres eigenen Zustellgebietes zur überregionalen Zustellung an (Vorbem. B.). Gemäß § 1 des Vertrages erbringt die Klägerin Zustelleistungen in dem in der Anlage 1.1 zum Vertrag näher beschriebenen Zustellgebiet (Bl. 178 und 247 der Verwaltungsakte). Nach § 2 Abs. 1 des Vertrages verpflichtet sich die A grundsätzlich, ihr von anderen regionalen Briefgesellschaften (anderen Partnern) überlassene, außerhalb des Zustellgebiets dieser regionalen Briefgesellschaften zuzustellende adressierte Postsendungen exklusiv der Klägerin zur Zustellung im Zustellgebiet zu überlassen. Die Klägerin ihrerseits verpflichtet sich, diese überlassenen, überregionalen Postsendungen in dem Zustellgebiet zuzustellen (§ 2 Abs. 2 des Vertrages). Die Klägerin ist gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 des Vertrages verpflichtet, überregionale Postsendungen, welche ihr von ihren Kunden zur Zustellung außerhalb ihres eigenen Zustellgebiets überlassen werden und in Zustellgebieten zugestellt werden sollen, die in den Verbund der A einbezogen sind, exklusiv der A zur Zustellung in die jeweiligen Zielgebiete zu überlassen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag mit der A vom 3./16. Februar 2010 Bezug genommen (Bl. 146 ff. der Verwaltungsakte).

Mit Antrag vom 14. Juni 2010 begehrte die Klägerin die Erteilung einer Bescheinigung gemäß § 4 Nr. 11b UStG. Dem Antrag war folgende Erklärung der Klägerin vom 14. Juli 2010 beigelegt:

„Hiermit verpflichte ich mich, flächendeckend im gesamten Gebiet der Bundesrepublik Deutschland die Gesamtheit der Universaldienstleistungen nach Art. 3 Abs. 4 der Richtlinie 97/67/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 1997 über gemeinsame Vorschriften für die Entwicklung des Binnenmarktes der Postdienste der Gemeinschaft und die Verbesserung der Dienstqualität (ABl. L 15 vom 21. Januar 1998, Seite 14, L 23 vom 30. Januar 1998, Seite 39), die zuletzt durch die Richtlinie 2008/6/EG (ABl. L 52 vom 27. Februar 2008, Seite 2) geändert wurde, in der jeweils geltenden Fassung, anzubieten.

Des Weiteren verpflichte ich mich, dass die Leistungen

- nicht aufgrund individueller Vereinbarungen,

4

5

6

7

8

9

10

- nicht 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 Postgesetzes vom 22. Dezember 1997 (BGBl. I Seite 3294), das zuletzt durch Artikel 272 der Verordnung vom 31. Oktober 2006 (BGBl. I Seite 2407) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung, genehmigten Entgelten, erbracht werden.
- Mit Bescheid vom 4. März 2011 lehnte der Beklagte den Antrag der Klägerin auf Erteilung einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 11b UStG ab. Zur Begründung führte der Beklagte an, dass aus den vorgelegten Unterlagen der Klägerin nicht geschlossen werden könne, dass sie vollumfänglich in der Lage sei, ihre Verpflichtungserklärung zum flächendeckenden Anbieten von Postuniversaldienstleistungen tatsächlich zu erfüllen. 11
- Am 8. April 2011 legte die Klägerin hiergegen Einspruch ein und trug vor, dass der Ablehnungsbescheid am 9. März 2011 zugegangen sei. Nähere Einzelheiten hierzu folgten nicht. 12
- Mit Einspruchsentscheidung vom 7. Juli 2011 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass die Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 11b UStG nicht erfüllt seien. Insbesondere erbringe die Klägerin keine Postuniversaldienstleistung im Sinne dieser Vorschrift, da sie keine Zustell-Flächenabdeckung gewährleiste. 13
- Zur Begründung ihrer hiergegen fristgemäß erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, dass der Beklagte keine Kompetenz habe, die Voraussetzungen nach § 4 Nr. 11b UStG zu prüfen. Der Tatbestand der Vorschrift fordere lediglich eine Selbstverpflichtung. 14
- Ungeachtet dessen seien die Voraussetzungen für die Erteilung einer Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 11b UStG erfüllt. 15
- Sie habe nicht nur eine Verpflichtungserklärung im Sinne dieser gesetzlichen Regelung eingereicht, sondern sie erbringe auch die entsprechenden Postuniversaldienstleistungen. 16
- Von jedem Ort der Bundesrepublik Deutschland könnten Postdienstleistungen bei ihr zur Beförderung eingeliefert werden und jedes Ziel innerhalb der Bundesrepublik Deutschland aufgrund ihrer Beförderungslogistik erreicht werden. 17
- Der Beklagte vertrete zu Unrecht, dass die gesetzlich verlangte „Flächendeckung“ nicht vorliege, wenn für bestimmte Postleitzahlengebiete auf die Dienstleistungen der Deutschen Post AG zurückgegriffen werden müsse. Es sei nicht ersichtlich, warum solche Dienstleistungen auszuklammern seien, die unter Rückgriff auf die offenen Einlieferungskanäle der Deutschen Post AG an die vom Versender bestimmten Empfänger erfolgten. Aus der Sicht des Senders gewährleiste sie vertraglich, dass eine bei ihr zur Beförderung in Auftrag gegebene Postsendung flächendeckend zu Universaldienststandards befördert und zugestellt würde. 18
- Die Forderung des Beklagten, dass ein Postuniversaldienstleister sämtliche Dienstleistungen in der Fläche der Bundesrepublik Deutschland selbst mit eigenen betrieblichen Strukturmitteln erbringen müsse, sei nicht mit dem europäischen Recht vereinbar. 19
- Die aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie folgende Verpflichtung der Mitgliedstaaten, die dem Grundversorgungsbedürfnis der Bevölkerung entsprechenden postalischen 20

Dienstleistungen (Daseinsvorsorge) von der Mehrwertsteuer zu befreien, nehme allein und ausschließlich eine Verbrauchersicht ein. Sie habe keine normative Wirkung dahin, dass die zu privilegierenden Dienstleistungen mit bestimmten unternehmerisch zugeordneten Betriebsmittel erbracht werden müssten. Maßgeblich für die Verbrauchersicht der Systemrichtlinie sei, dass der Verbraucher seinen Beförderungsvertrag über postalische Dienstleistungen mit einem Unternehmen schließe, das im Sinne der Daseinsvorsorge diese Dienstleistungen zu einem bestimmten Qualitätsstandard und Preisniveau erbringe.

Der Gedanke des Beklagten, die Umsatzsteuerprivilegierung stehe in einem Zusammenhang mit der Kostenentlastung eines speziellen Unternehmens, das wegen der von ihm erbrachten Dienste Mehraufwendungen zu tragen habe, liege neben der Sache. Der Zweck der Umsatzsteuerbefreiung liege nämlich nicht in der Begünstigung bestimmter Unternehmen, sondern in der Vermeidung einer andernfalls durch Mehrwertsteuer bewirkten Verteuerung einer der Daseinsvorsorge dienenden Dienstleistung aus Verbrauchersicht. 21

Es sei unschädlich, dass sie montags keine Postzustellungen vornehme. Entscheidend sei, dass Zustellungen an fünf Werktagen pro Woche stattfinden würden. Dies ergebe sich aus der europäischen Post-Richtlinie. Soweit die Postuniversaldienstleistungsverordnung Zustellungen an sechs Werktagen fordere, sei dies nicht maßgeblich, da insoweit das europäische Recht entscheidend sei. 22

Sollten nachträglich unter Einzelgesichtspunkten Voraussetzungen einer Steuerbefreiung entfallen, so sei der Unternehmer gehindert, für die entsprechende Umsätze Steuerbefreiung in Anspruch zu nehmen, weshalb seine Umsätze insoweit steuerpflichtig zu erbringen seien. 23

Erstmals im Klageverfahren hat die Klägerin einen Teilleistungsvertrag zwischen ihr und der Deutschen Post AG vom ... 2011 vorgelegt. Hiernach kann die Klägerin als „Kunde“ nach Maßgabe der „AGB Teilleistungen gewerbsmäßige Konsolidierung Brief“ Briefsendungen bei den Großannahmestellen der Deutschen Post einliefern. Diese Einlieferungen müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Die Klägerin erhält hierfür jeweils einen näher bestimmten Nachlass. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag Bezug genommen (Bl. 154 ff. der FG-Akte). Die Klägerin trägt hierzu vor, dass die Deutsche Post AG mit Dienstleistern wie ihr gesonderte Teilleistungsverträge unterhalte, die auf die „AGB Teilleistungen wertmäßige Konsolidierung Brief“ Bezug nehmen würden. Danach komme der Beförderungsvertrag nicht mit dem Absender, sondern mit dem Dienstleister zustande. Die Deutsche Post AG sei insoweit ein vertraglicher Subunternehmer des konsolidierenden Dienstleisters. 24

Die Klägerin beantragt, 25

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 4. März 2011 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 7. Juli 2011 zu verpflichten, eine Bescheinigung gemäß § 4 Nr. 11b UStG zu erlassen. 26

Der Beklagte beantragt, 27

die Klage abzuweisen. 28

Der Beklagte trägt vor, dass er nicht lediglich die bloße formale „Abgabe“ einer Selbstverpflichtung bescheinige. Er bestätige vielmehr, dass der Unternehmer tatsächlich in der Lage sei, die postalischen Universaldienstleistungen, auf die sich seine Selbstverpflichtung erstreckte, anzubieten. Anderenfalls würde die Bescheinigung nicht die 29

vom Gesetzgeber beabsichtigte Wirkung entfalten, weil sie mangels tatsächlicher Aussagekraft für das Besteuerungsverfahren ins Leere laufen würde.

In der Sache seien die Voraussetzungen für die Erteilung der Bescheinigung nach § 4 Nr. 11b UStG nicht gegeben, da die Klägerin nicht flächendeckend im gesamten Bundesgebiet tätig sei. 30

In diesem Zusammenhang werde allein das eigene Angebot der Klägerin betrachtet. Leistungen, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses angeboten würden, seien dabei grundsätzlich zu berücksichtigen. Ein Unternehmenszusammenschluss in diesem Sinne liege jedoch nicht vor, wenn der Postuniversaldienst nur durch die flächendeckenden Leistungen eines fremden Dritten gewährleistet sei, der insofern allein mit den höheren Kosten des Postuniversaldienstes belastet sei. 31

In diesem Zusammenhang beruft sich der Beklagte auch auf das EuGH-Urteil "TNT Post UK". Er trägt hierzu vor, dass hiernach das organisatorische Bestehen einer öffentlichen Posteinrichtung maßgebliche Voraussetzung für eine wirksame Selbstverpflichtung im Sinne des § 4 Nr. 11b UStG sei. Es genüge insoweit nicht, auf die Leistungen anderer zu verweisen, ohne selbst als öffentliche Posteinrichtung angesehen werden zu können bzw. die umsatzsteuerrechtlich gebotene Verpflichtung zur Erbringung eines flächendeckenden Postuniversaldienstes tatsächlich selbst einzugehen. 32

Der Klägerin mag insoweit zuzustimmen sein, dass der Schutzzweck der Postrichtlinie und der Mehrwertsteuersystemrichtlinie Verbrauchersicht einnehmen würden. Aber auch für den Verbraucher müsse sich das Gemeinwohl in den eigenen Leistungen des Unternehmers äußern, die laut dem "TNT Post UK"-Urteil im Kontext einer öffentlichen Posteinrichtung angeboten würden. Biete der Unternehmer mangels Zugangspunkten, werktäglicher Zustellung und Abholung oder wegen lückenhaftem Zustellgebiet keine Postuniversaldienstleistung an, würden die betroffenen Verbraucher das Unternehmen nicht als öffentliche Posteinrichtung ansehen können. Der Universalcharakter des erforderlichen Angebotes liege erst dann vor, wenn flächendeckende einheitliche Leistungen zu einheitlichen Konditionen an alle Verbraucher erbracht würden. Auch genüge es nicht, wenn Postdienste in die abgelegenen Regionen lediglich an einen Dritten weitervermittelt und von diesem zu dessen eigenen Konditionen erbracht würden. 33

Es widerspräche ohnehin dem Zweck bzw. dem Ausnahmecharakter von Umsatzsteuerbefreiungen, falls ein Unternehmer bereits dann von der Umsatzsteuerbefreiung Gebrauch machen könnte, wenn er sich lediglich darauf berufe, dass ein anderer, nicht mit ihm kooperierender Dritter, den Postuniversaldienst im eigenen Namen und auf eigene Rechnung flächendeckend, insbesondere in abgelegenen Regionen zu den geforderten, erschwerten Kosten erbringe. Sobald der Unternehmer sich selbst auf die Erbringung von Postdienstleistungen in vorrangig profitablen Regionen beschränke, fehle es an dem erforderlichen gemeinen Nutzen seines eigenen Angebotes und eine Steuerbefreiung stünde dann ohnehin nicht im Raum. 34

Die von der Klägerin geäußerten europarechtlichen Bedenken gegen die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift auf ihre Leistungen würden im Streitfall nicht greifen. Denn diese Rechtsfrage stehe außerhalb der ihm, dem Beklagten, übertragenen Zuständigkeit. Er bescheinige nach dem Willen des Gesetzgebers lediglich das Vorliegen einer wirksamen Selbstverpflichtung nach § 4 Nr. 11b UStG in dem Umfang, in dem die Postuniversaldienstleistungen dort genannt seien. Einreden zur Rechtmäßigkeit des § 4 Nr. 11b UStG als Anwendungsvorschrift für die Umsatzsteuerbefreiung seien bei dem für die 35

Umsatzsteuer örtlich zuständigen Finanzamt anzubringen.

Unabhängig von der Flächenabdeckung stehe der Erteilung der Bescheinigung im Streitfall auch entgegen, dass die Klägerin selbst nur an fünf Tagen die Woche zustelle, während nach der Postuniversaldienstleistungsverordnung im Einklang mit Erwägungsgrund Nr. 21 der Post-Richtlinie eine Zustellung an „jedem Werktag“ erforderlich wäre. 36

Entscheidungsgründe 37

Die Klage ist unbegründet. 38

Der Ablehnungsbescheid vom 4. März 2011 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 7. Juli 2011 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Die Erteilung der begehrten Bescheinigung ist zu versagen, da die Klägerin keine Postuniversaldienstleistungen erbringt. 39

A. Der Ablehnungsbescheid vom 4. März 2011 ist nicht bestandskräftig geworden und unterliegt damit der materiell-rechtlichen Prüfung durch das Gericht. Denn gegen den Bescheid wurde innerhalb der Einspruchsfrist Einspruch eingelegt. 40

I. Der Ablehnungsbescheid datiert vom 4. März 2011 (Freitag). Grundsätzlich würde dieser Bescheid nach der Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO als am 7. März 2011 (Montag) bekannt gegeben gelten und die Einlegung des Einspruchs am 8. April 2011 außerhalb der einmonatigen Einspruchsfrist liegen. 41

II. Indes ist der Senat nicht davon überzeugt, dass der auf den 4. März 2011 datierte Bescheid auch tatsächlich noch am selben Tag zur Post aufgegeben wurde, so dass die Vermutungsregelung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO hieran nicht anknüpfen kann. Zwar trägt der Ablehnungsbescheid einen handschriftlichen Vermerk, dass er am „4.3.“ zur Post aufgegeben wurde. Dabei handelt sich aber um den Vermerk des Sachbearbeiters – und nicht der Poststelle (s. Bl. 295 der Verwaltungsakte). Dies reicht nicht aus, um von einer Aufgabe zur Post am 4. März 2011 überzeugt zu sein (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 28. Mai 2002 – XI B 176/01, BFH/NV 2002, 1280 m.w.N.). Geht man davon aus, dass der Bescheid am nächsten Behördenwerktag zur Post aufgegeben wurde, also am Montag, den 7. März 2011, dann gilt der Bescheid nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO als am 10. März 2011 bekannt gegeben. Die einmonatige Einspruchsfrist ist durch den Einspruch vom 8. April 2011 gewahrt. Dass der Bescheid nicht am 4. März 2011 zur Post aufgegeben wurde, wird auch durch den Vortrag der Klägerin bestätigt, dass sie den Bescheid erst am 9. März 2011 erhalten habe. Der Beklagte ist dem nicht entgegengetreten. 42

B. In der Sache hat die Klägerin indes keinen Anspruch gegen den Beklagten auf Erlass einer Bescheinigung gemäß § 4 Nr. 11b UStG. 43

I. § 4 UStG regelt, welche von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei sind. Nach § 4 Nr. 11b Satz 1 UStG gehören hierzu Universaldienstleistungen nach Artikel 3 Absatz 4 der Richtlinie 97/67/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. 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 (ABl. L 52 vom 27.2.2008, S. 3) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung. 44

Diese nationale Regelung basiert auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112. Hiernach befreien die Mitgliedstaaten u.a. die von öffentlichen Posteinrichtungen erbrachten Dienstleistungen und dazugehörige Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme von Personenbeförderungs- und Telekommunikationsdienstleistungen von der Umsatzsteuer. Diese Regelung entspricht Art. 13 Abs. 1 Buchst. a) der zuvor geltenden Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388.

II. Die Steuerbefreiung setzt gemäß § 4 Nr. 11b Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer sich entsprechend einer Bescheinigung des Bundeszentralamtes 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. 46

Die Klägerin erfüllt nicht die Voraussetzungen, die zum Erlass dieser Bescheinigung erforderlich sind. 47

1. Entgegen der Auffassung der Klägerin setzt die Erteilung der Bescheinigung i.S.d. § 4 Nr. 11b UStG nicht lediglich voraus, dass der Antragsteller eine schlichte Verpflichtungserklärung dahingehend abgibt, im gesamten Gebiet der Bundesrepublik Deutschland Postuniversaldienstleistungen i.S.d. Vorschrift anzubieten. Die Regelung ist vielmehr dahingehend zu verstehen, dass der Antragsteller auch tatsächlich in der Lage ist, seine Verpflichtungserklärung umzusetzen. Diesbezüglich steht dem Beklagten eine Prüfungskompetenz zu. 48

a. Dies ergibt sich aus der Auslegung des § 4 Nr. 11b UStG. Der Wortlaut dieser Norm sowie der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (insbesondere Art. 132 Abs. 1 Buchst. a) sind insoweit unergiebig. Sinn und Zweck der Regelung sprechen jedoch dafür, dass eine sachliche Prüfungspflicht des Beklagten besteht. Die Norm befreit Postuniversaldienstleistungen von der Umsatzsteuerpflicht. Die Regelung des Bescheinigungsverfahrens dient dem Zweck, bereits vor Ausführung der Umsätze zu klären, ob diese von der Umsatzsteuer befreit sind, und etwaige Streitigkeiten hierüber vor Ausführung der Umsätze zu beseitigen. Die Gefahr, dass Umsätze zu Unrecht als steuerfrei behandelt werden, soll hierdurch reduziert werden. Würde dem Beklagten kein sachliches Prüfungsrecht zustehen, würde die Norm in der Praxis ausgehöhlt werden können. Denn eine schlichte Verpflichtungserklärung, die inhaltlich nicht überprüft werden könnte, würde etwaige Streitigkeiten über die Umsatzsteuerbefreiung in das allgemeine Umsatzsteuerverfahren verlagern, so dass diese in der Regel erst nach Ausführung der Leistungen geklärt würden. 49

b. Diese Auslegung des § 4 Nr. 11b UStG wird durch die Gesetzesmaterialien bestätigt. Dort wird ausdrücklich angeführt, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vom Bundeszentralamt für Steuern festgestellt wird (BT-Drucks. 16/11340, Seite 8, rechte Spalte). Dass dabei mit „Voraussetzungen“ die sachlichen Voraussetzungen gemeint sind, ergibt sich aus dem Kontext, insbesondere daraus, dass die Gesetzesmaterialien sich unmittelbar zuvor hiermit auseinandersetzen. Auch der Bundesrat versteht die Regelung in seiner Stellungnahme entsprechend (vgl. BT-Drucks. 16/11340, Seite 11, rechte Spalte). 50

Dieses Verständnis wird auch dadurch bekräftigt, dass die Gesetzesmaterialien davon ausgehen, dass das Bundeszentralamt für Steuern „selbstverständlich“ die Bescheinigung ab dem Zeitpunkt zurücknehmen kann, ab dem die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind (vgl. Gegenäußerung der Bundesregierung, BT-Drucks. 16/11340, Seite 12, rechte Spalte). Wenn also eine Prüfungskompetenz hinsichtlich der Kontinuität des Umsatzsteuer- 51

Befreiungstatbestandes besteht, dann besteht eine solche konsequenterweise auch bei Erlass der Bescheinigung. Der Gesetzgeber beruft sich in diesem Zusammenhang auch auf „vergleichbare“ Regelungen in § 4 Nr. 20 und 21 UStG (vgl. Gegenäußerung der Bundesregierung, BT-Drucks. 16/11340, Seite 12, rechte Spalte). Auch dort knüpft die Umsatzsteuerbefreiung an behördliche Bescheinigungen. Zwar ist die Formulierung dieser Tatbestände anders als die in § 4 Nr. 11b UStG, insbesondere ist keine Verpflichtungserklärung vorgesehen. Jedoch zeigt sich, dass der Gesetzgeber diese Tatbestände und § 4 Nr. 11b UStG als vergleichbar ansieht, mithin eine sachliche Prüfungskompetenz des Beklagten besteht.

2. Die Klägerin hat zwar erklärt, Postuniversaldienstleistungen i.S.d. § 4 Nr. 11b UStG zu erbringen. Tatsächlich trifft dies jedoch nicht zu. Die von der Klägerin erbrachten bzw. zu erbringenden Leistungen erfüllen nicht die Tatbestandsvoraussetzungen der Postuniversaldienstleistungen, da sie zum einen nicht flächendeckend tätig ist und zum anderen nicht an sechs Werktagen Zustellungen vornimmt. 52

a. Die Postuniversaldienstleistung i.S.d. § 4 Nr. 11b UStG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 der Post-Richtlinie vom 15. Dezember 1997 in der Fassung vom 20. Februar 2008 setzt u.a. voraus, dass sie „flächendeckend“ angeboten wird. 53

Dieser Anforderung wird die Klägerin nicht gerecht, da sie sich zu einem Teil insbesondere der Dienste der Deutschen Post AG bedient. Mit dieser besteht kein Kooperationsvertrag, sondern lediglich ein Teilleistungsvertrag „AGB Teilleistungen gewerbsmäßige Konsolidierung Brief“. 54

aa. Das Erfordernis, dass die Postuniversaldienstleistung i.S.d. Art. 3 Abs. 1 der Post-Richtlinie zum Zwecke der Umsatzsteuerfreiheit flächendeckend durch den Antragsteller erbracht werden muss, ergibt sich durch Auslegung des § 4 Nr. 11b UStG. 55

bb. Der Wortlaut des § 4 Nr. 11b UStG ist insoweit unergiebig. 56

cc. Sinn und Zweck sprechen jedoch dafür, dass der Diensteanbieter – der Antragsteller i.S.d. § 4 Nr. 11b UStG – die Leistungen selber oder in einem Kooperationssystem erbringen muss. Der Rückgriff auf die Deutsche Post AG steht der Steuerbefreiung entgegen. 57

(1) Die Steuerbefreiung geht auf Art. 132 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (bzw. Art. 13 der Sechsten Richtlinie) zurück, der die Förderung bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten bezweckt (vgl. auch EuGH-Urteil vom 23. April 2009, C-357/07 – TNT Post UK, Slg. 2009, I-3025, Rz. 32). 58

Dieser allgemeine Zweck mündet im Postbereich in den spezifischeren Zweck ein, postalische Dienstleistungen, die den Grundbedürfnissen der Bevölkerung entsprechen, zu ermäßigten Kosten anzubieten (vgl. EuGH-Urteil vom 23. April 2009, C-357/07 – TNT Post UK, Slg. 2009, I-3025, Rz. 33). 59

(2) Beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts stimmt ein solcher Zweck im Kern mit dem von der Post-Richtlinie (2008/6/EG vom 20. Februar 2008, ABl. L 52 vom 27.2.2008, S. 3; vormals 97/67/EG vom 15. Dezember 1997, ABl. L 15 vom 21.1.1998, S. 14) verfolgten Zweck überein, einen Universalpostdienst anzubieten. Nach Art. 3 Abs. 1 der Post-Richtlinie entspricht ein solcher Dienst dem flächendeckenden Angebot postalischer Dienstleistungen einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer (vgl. auch 60

Unbeschadet dessen, dass die Post-Richtlinie keine Grundlage für die Auslegung von Art. 132 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (bzw. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie), die auf einer anderen Rechtsgrundlage als die Post-Richtlinie beruht, bilden kann, stellt die Post-Richtlinie dennoch einen zweckdienlichen Anhaltspunkt für die Auslegung zum Zwecke der Umsatzsteuerfreiheit dar (vgl. EuGH, a.a.O., Rz. 35) 61

(3) Die Steuerbefreiung knüpft daran an, dass der Dienstleister die postalischen Dienstleistungen erbringt, die den grundlegenden Bedürfnissen der Bevölkerung entsprechen, und damit in der Praxis den Universalpostdienst in einem Mitgliedstaat, wie er in Art. 3 der Post-Richtlinie beschrieben ist, oder einen Teil davon gewährleistet (vgl. EuGH-Urteil vom 23. April 2009, C-357/07 – TNT Post UK, Slg. 2009, I-3025, Rz. 36). 62

Die Steuerbefreiung trägt damit dem Umstand Rechnung, dass die Erbringung der qualitativ geforderten flächendeckenden Postuniversaldienstleistung zur Befriedigung des Grundbedürfnisses der Bevölkerung für den Anbieter nicht immer wirtschaftlich von Vorteil ist. Durch die Steuerbefreiung soll hierfür ein Ausgleich geschaffen werden, da die Befriedigung der Grundbedürfnisse der Bevölkerung zu ermäßigten Kosten gewährleistet werden soll. Eine generelle Begünstigung von Postuniversaldienstleistungen, ungeachtet der Erbringung in der Fläche, würde dem widersprechen. Denn zum Zwecke der Sicherstellung des Qualitätsstandards soll die Zustellung und Abholung im gesamten Bundesgebiet gefördert und zu moderaten Preisen ermöglicht werden. Wenn einzelne Dienstanbieter insoweit auf die Infrastruktur der Post zurückgreifen, verzichten sie auf in der Regel unwirtschaftliche Kostenstrukturen und verdienen daher auch keine Umsatzsteuerfreiheit. Denn die Umsatzsteuerfreiheit der Postuniversaldienste dient nicht der Kostensenkung der Grundversorgung als solcher, sondern der Kostensenkung der Grundversorgung auf einem bestimmten Qualitätsniveau. 63

dd. Dies wird auch durch die Gesetzesmaterialien bestätigt. 64

(1) Hiernach soll die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 11b UStG es ermöglichen, dass Unternehmer, die im gesamten Gebiet der Bundesrepublik Deutschland flächendeckend Postuniversaldienstleistungen anbieten, den Preis für diese Leistungen trotz höherer Kosten vermindern können, so dass er für die Nutzer erschwinglich bleibt (BT-Drucks. 16/11340, Seite 8, rechte Spalte). 65

Hieraus ist erkennbar, dass nur der Dienstanbieter begünstigt werden soll, der selber ein – aufwendiges und kostenintensives - System vorhält, um die Postdienstleistungen flächendeckend zu gewährleisten. Derjenige, der diesen Aufwand nicht betreibt, und der folglich auch geringere Kosten trägt, „verdient“ die Steuerbefreiung angesichts dessen nicht. 66

(2) Der Steuerbefreiung steht es damit entgegen, dass der Dienstleister sich – wie im Streitfall - zur Erfüllung der flächendeckenden Briefzustellung der Deutschen Post AG bedient. Im Unterschied zum Vertragsverhältnis zwischen der Klägerin und der A GmbH besteht zwischen der Klägerin und der Deutschen Post AG keine Kooperation. Der zwischen der Klägerin und der Deutschen Post AG geschlossene Vertrag begründet eine solche Kooperation nicht. Die Deutsche Post AG ist ein eigenständiger Postuniversaldienstleister, der mit eigenen Mitteln selber in der Lage ist, flächendeckend Postuniversaldienstleistungen zu erbringen. Die Deutsche Post AG wird ausschließlich zu ihren Bedingungen tätig. 67

(3) Die Gesetzesmaterialien bestätigen dieses Ergebnis auch dadurch, dass es hiernach unbeachtlich ist, ob der Unternehmer die Postdienstleistungen mit eigenen Mitteln erbringt oder ob er sich zur Erbringung der Leistungen anderer Unternehmen bedient, die die Leistungen in seinem Namen und für seine Rechnung ganz oder teilweise ausführen (BT-Drucks. 16/11340, Seite 8, rechte Spalte). Auch dies spricht dafür, dass die Steuerbefreiung nur demjenigen zusteht, der sich selber – oder in einer Kooperation - derart organisiert, dass er flächendeckend tätig ist. Die einseitige Inanspruchnahme der Deutschen Post AG reicht für eine Flächendeckung nicht aus.

ee. Berücksichtigt man vor diesem Hintergrund schließlich, dass der Befreiungstatbestand aufgrund seines Ausnahmecharakters eng zu verstehen ist (EuGH-Urteil vom 23. April 2009, C-357/07 – TNT Post UK, Slg. 2009, I-3025, Rz. 31), dann verbleibt für die Auffassung der Klägerin, dass § 4 Nr. 11b UStG der durch Mehrwertsteuer bewirkten Verteuerung einer der Daseinsvorsorge dienenden Dienstleistung insgesamt aus Verbrauchersicht entgegen wirken soll, kein Raum. Denn dem Richtlinien- und Gesetzgeber kam es darauf an, Postuniversaldienstleistungen flächendeckend und in hoher Qualität zu gewährleisten. Dabei sollten die Kosten für die Verbraucher möglichst gering sein. Besonders kostensteigernd ist in diesem Zusammenhang jedoch die Gewährleistung der flächendeckenden Versorgung mit Postuniversaldienstleistungen, denn die Versorgung entlegener Gebiete verursacht deutlich höheren Aufwand und Kosten, und kann sich als nicht wirtschaftlich darstellen. Über die steuerliche Begünstigung im Hinblick auf dieses Segment soll ein hoher Qualitätsstandard zu möglichst gemäßigten Preisen ermöglicht werden. Würden die Postuniversaldienstleistungen auch steuerlich begünstigt, wenn der Anbieter nicht selber flächendeckend tätig ist und folglich „unwirtschaftliche“ Kosten vermeidet, würde nicht gezielt die Qualität der Postuniversaldienstleistung gefördert. Denn dann bestünde kein steuerlicher Anreiz, die Dienste flächendeckend anzubieten. Entgegen der Auffassung der Klägerin bezweckt die Umsatzsteuerfreiheit des § 4 Nr. 11b UStG nicht nur die Vermeidung einer Verteuerung einer der Daseinsvorsorge dienenden Dienstleistung, sondern diese soll auf hohem Qualitätsstandard – und damit flächendeckend – sichergestellt sein. Folglich ist bei der Auslegung der Norm nicht nur auf die Daseinsvorsorge als solche, sondern auf deren Qualität abzustellen. Diese wird nur gewährleistet, wenn die Umsatzsteuerfreiheit insbesondere daran anknüpft, dass kostentreibende Strukturen, wie die Versorgung von Randgebieten, bereit gehalten werden.

69

b. Darüber hinaus erbringt die Klägerin auch insoweit keine Postuniversaldienstleistung, als sie lediglich an fünf Werktagen Zustellungen vornimmt.

70

aa. Die Zustellung an lediglich fünf Werktagen entspricht nicht den Anforderungen an einen Postuniversaldienst.

71

Gemäß § 2 Nr. 5 der Postuniversaldienstleistungsverordnung hat die Zustellung mindestens einmal werktäglich zu erfolgen. In der Bundesrepublik Deutschland sind die Tage von Montag bis Samstag als Werktagen anzusehen. Folglich setzt die Postuniversaldienstleistung voraus, dass Zustellungen an sechs Werktagen pro Woche erfolgen. Dieser Voraussetzung wird die Klägerin nicht gerecht.

72

bb. Entgegen der Auffassung der Klägerin steht diese nationale Regelung im Einklang mit der europäischen Post-Richtlinie. Sie kann aus einer unmittelbaren Anwendung der Post-Richtlinie nicht geringere Anforderungen zu ihren Gunsten ableiten.

73

Nach Art. 3 Abs. 3 der Post-Richtlinie (vom 15. Dezember 1997 in der Fassung vom 20. Februar 2008) unternehmen die Mitgliedstaaten Schritte, um zu gewährleisten, dass der

74

Universaldienst – zu dem u.a. Haushaltszustellungen gehören - grundsätzlich an mindestens fünf Arbeitstagen pro Woche gewährleistet ist. Die europäische Post-Richtlinie statuiert dabei die Zustellungspflicht an fünf Arbeitstagen pro Woche lediglich als Mindestanforderung. Sie überlässt die verfahrensrechtliche Ausgestaltung den Mitgliedstaaten. Dies wird auch durch die Regelung des Art. 288 Abs. 3 AEUV betätigt, wonach es den Mitgliedstaaten überlassen ist, die Form und die Mittel zur Erreichung eines Richtlinienziels zu wählen. Folglich ist es gemeinschaftsrechtskonform, wenn ein Mitgliedstaat – wie im Streitfall die Bundesrepublik Deutschland – den europäisch statuierten Mindeststandard in seiner Rechtsordnung auf sechs Werktage anhebt.

Dies wird zudem dadurch bestätigt, dass die Post-Richtlinie in ihren Gründen selber davon ausgeht, dass der Universaldienst grundsätzlich eine Abholung und eine Zustellung an jedem Werktag gewährleistet (s. Grund Nr. 21 der Post-Richtlinie 2008/6/EG vom 20. Februar 2008). 75

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 76

IV. Die Revisionswird insbesondere wegen grundlegender Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 77

V. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 GKG. 78