

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 15. Januar 2009(1)

Rechtssache C-357/07

TNT Post UK Ltd,

The Queen

gegen

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(Vorabentscheidungsersuchen des High Court of Justice [England & Wales], Queen's Bench Division [Administrative Court])

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Befreite Umsätze – Begriff der öffentlichen Posteinrichtungen – Universaldienst – Grundsatz der steuerlichen Neutralität“

I – Einleitung

1. Im vorliegenden Verfahren ersucht der High Court of Justice of England and Wales (Administrative Court) um Auslegung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie(2), der die Steuerbefreiung der Leistungen von „öffentlichen Posteinrichtungen“ vorsieht. Geklärt werden muss insbesondere, welche Bedeutung diesem Begriff in einem liberalisierten Markt für Postdienste zukommt.

2. Im Ausgangsverfahren wendet sich TNT Post UK Limited (TNT) dagegen, dass alle Postleistungen der Royal Mail Group Limited (Royal Mail), dem Anbieter des Universaldienstes im Vereinigten Königreich, von der Steuer befreit sind, während die Leistungen aller anderen Anbieter der Steuer unterliegen. Nach Ansicht der Klägerin existiert in dem vollständig liberalisierten Markt des Vereinigten Königreichs keine „öffentliche Posteinrichtung“ mehr, so dass kein Raum für die Befreiung bleibt. Wenn die Befreiung dagegen auf den Anbieter des Universaldienstes anwendbar ist, stellt sich die Folgefrage, ob alle seine Leistungen zu befreien sind oder nur bestimmte Leistungen und gegebenenfalls welche.

3. Die Auffassungen der Mitgliedstaaten, die sich am Verfahren beteiligt haben, weichen erheblich voneinander ab. Das Meinungsspektrum reicht von der Zustimmung zur Praxis des Vereinigten Königreichs bis hin zur Ablehnung jeglicher Befreiung in einem liberalisierten Markt. Die einheitliche Auslegung und Anwendung der Sechsten Richtlinie scheint in diesem Punkt also nicht gewährleistet. So hat die Kommission auch bereits gegen drei Mitgliedstaaten Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet, und zwar teils, weil sie die Steuerbefreiung nicht anwenden, teils, weil sie die Befreiung zu sehr ausweiten.(3)

4. Die Beantwortung der hier aufgeworfenen Fragen berührt nicht nur alle privaten Verbraucher, die Postleistungen in Anspruch nehmen. Die Bestimmung des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiung kann auch die Entwicklung der Märkte für Postdienstleistungen in den Mitgliedstaaten beeinflussen. Je nachdem zu welchem Ergebnis der Gerichtshof gelangt, können seine Antworten zu einer Stärkung des etablierten Anbieters des Universaldienstes führen und das Aufkommen konkurrierender Anbieter erschweren oder den gegenteiligen Effekt haben.

II – Rechtlicher Rahmen

A – Gemeinschaftsrecht

5. Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie, der die Überschrift „Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten“ trägt, lautet auszugsweise:

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

a) die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen und die dazugehörenden Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme der Personenbeförderung und des Fernmeldewesens; ...“(4)

6. Die Richtlinie 97/67/EG (im Folgenden: Postrichtlinie)(5) stellt einheitliche Regeln für den Binnenmarkt der Postdienste auf. Sie regelt u. a. die Modalitäten der Erbringung eines Universalpostdienstes.

7. Art. 2 der Postrichtlinie enthält u. a. folgende Begriffsdefinitionen:

„2. ‚öffentliches Postnetz‘ die Gesamtheit der Organisation und der Mittel jeglicher Art, die von dem Anbieter bzw. den Anbietern von Universaldienstleistungen eingesetzt werden, so dass insbesondere folgende Leistungen erbracht werden können:

– die Abholung der unter die Universaldienstplichten fallenden Postsendungen von Zugangspunkten im gesamten Hoheitsgebiet;

– die Weiterleitung und Bearbeitung dieser Sendungen vom Zugangspunkt des Postnetzes bis zum Zustellzentrum;

– die Zustellung an die auf der betreffenden Sendung befindliche Anschrift;

...

13. ‚Anbieter von Universaldienstleistungen‘ eine öffentliche oder private Stelle, die in einem Mitgliedstaat die Leistungen des postalischen Universaldienstes ganz oder teilweise erbringt und

der Kommission gemäß Artikel 4 mitgeteilt wurde ...“

8. Die Pflichten der Mitgliedstaaten zur Bereitstellung eines Universaldienstes sind u. a. in Art. 3 der Richtlinie 97/67/EG geregelt, der folgende Regelungen enthält:

„(1) Die Mitgliedstaaten stellen sicher, dass den Nutzern ein Universaldienst zur Verfügung steht, der ständig flächendeckend postalische Dienstleistungen einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer bietet.

(2) Zu diesem Zweck sorgen die Mitgliedstaaten dafür, dass die Dichte der Abhol- und Zugangspunkte den Bedürfnissen der Nutzer entspricht.

(3) Sie tragen dafür Sorge, dass der (die) Anbieter der Universaldienstleistungen an allen Arbeitstagen, mindestens aber an fünf Tagen pro Woche, sofern keine von der nationalen Regulierungsbehörde anerkannten besonderen Umstände oder außergewöhnlichen geografischen Gegebenheiten vorliegen, mindestens folgende Leistungen gewährleisten:

– eine Abholung;

– eine Hauszustellung an jede natürliche oder juristische Person oder, ausnahmsweise, unter von der nationalen Regulierungsbehörde zu beurteilenden Bedingungen, eine Zustellung an geeignete Einrichtungen ...

(7) Der in diesem Artikel definierte Universaldienst umfasst sowohl Inlandsleistungen als auch grenzüberschreitende Leistungen.“

9. Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 97/67 hatte bis zum Inkrafttreten der Richtlinie 2008/6/EG(6) am 27. Februar 2008 folgenden Wortlaut:

„Soweit es für die Aufrechterhaltung des Universaldienstes notwendig ist, kann jeder Mitgliedstaat Dienste für Anbieter von Universaldienstleistungen reservieren. Diese Dienste beschränken sich auf die Abholung, das Sortieren, den Transport und die Zustellung von Inlandsbriefsendungen und eingehenden grenzüberschreitenden Briefsendungen, entweder als beschleunigte oder als normale Zustellung, innerhalb der beiden nachfolgend genannten Preis- und Gewichtsgrenzen. Die Gewichtsgrenze beträgt ab 1. Januar 2003 100 Gramm und ab 1. Januar 2006 50 Gramm. Die ab 1. Januar 2003 vorgesehene Gewichtsgrenze gilt nicht, wenn der Preis mindestens dem Dreifachen des öffentlichen Tarifs für eine Briefsendung der ersten Gewichtsklasse der schnellsten Kategorie entspricht, und die ab 1. Januar 2006 vorgesehene Gewichtsgrenze gilt nicht, wenn der Preis mindestens dem Zweieinhalbfachen dieses Tarifs entspricht ...“.

B – Nationales Recht

10. Im Vereinigten Königreich wurde die in der Sechsten Richtlinie vorgesehene Befreiung von Postdienstleistungen durch Art. 31 Abs. 1 in Verbindung mit Schedule 9, Group 3, Items 1 und 2, des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz von 1994) in seiner durch Gesetz von 2000 geänderten Fassung umgesetzt. Danach sind die Beförderung von Postsendungen durch die Post Office Company sowie die Dienstleistungen der Post Office Company im Zusammenhang mit der Beförderung von Postsendungen von der Mehrwertsteuer befreit.

11. Bei der „Post Office Company“ handelt es sich um die Royal Mail Holdings plc, die als reine Holdinggesellschaft keiner eigenen Geschäftstätigkeit nachgeht. Die im Mehrwertsteuergesetz von 1994 in seiner Fassung von 2000 vorgesehene Befreiung der „Post Office Company“ wurde aber, wie das Vorlagegericht mitgeteilt hat, von der Verwaltung auf sämtliche von der Royal Mail Holdings plc gehaltenen 100 %igen Tochtergesellschaften ausgedehnt, soweit diese

Postdienstleistungen erbringen.

12. Art. 4 des Postdienstleistungsgesetzes von 2000 definiert den Begriff des „postalischen Universaldienstes“. Dieser umfasst einen grundsätzlich flächendeckenden Postdienst, der an allen Arbeitstagen zum einen an jede Person im Vereinigten Königreich mindestens eine Hauszustellung und zum anderen mindestens eine Abholung von Postsendungen an den dafür eingerichteten Zugangspunkten gewährleisten muss. Daneben müssen im Rahmen des Universaldienstes u. a. die Beförderung relevanter Postsendungen von einem Ort zu einem anderen und die damit verbundenen Leistungen der Annahme, Abholung, Sortierung und Zustellung solcher Sendungen zu tragbaren Preisen nach einem im gesamten Vereinigten Königreich geltenden öffentlichen Einheitstarif sichergestellt werden.

13. Als Universaldienstleister im Sinne des Postdienstleistungsgesetzes von 2000 gilt, wer vom zuständigen Minister der Europäischen Kommission gemäß Art. 4 der Postrichtlinie als solcher bekannt gegeben wurde und darüber informiert worden ist.

III – Sachverhalt, Vorlagefragen und Verfahren

14. Der britische Postmarkt ist seit dem 1. Januar 2006 vollständig liberalisiert. Jedem geeigneten Bewerber kann für die Erbringung sämtlicher Postsendungen ohne Gewichtseinschränkungen eine entsprechende Lizenz erteilt werden.

15. Royal Mail ist gegenwärtig der einzige der Kommission benannte Universaldienstleister im Vereinigten Königreich. Nach der hierfür erteilten Lizenz muss Royal Mail eine Reihe von Auflagen einhalten, insbesondere eine flächendeckende Versorgung des Staatsgebiets des Vereinigten Königreichs mit Postdienstleistungen zu einheitlichen und tragbaren Tarifen gewährleisten.

16. Die von Royal Mail zu erbringenden Postdienste umfassen ferner auch die Verpflichtungen, ein für die Allgemeinheit ausreichendes Netz von Zugangspunkten zu schaffen, den Zustelldienst an jede beliebige Adresse im Vereinigten Königreich und die Abholung von Postsendungen an jedem Zugangspunkt an jedem Arbeitstag sicherzustellen, sowie die Einhaltung bestimmter Qualitätsstandards, insbesondere eine rasche Zustellung von Briefpost erster Klasse in der Regel am nächsten Arbeitstag.

17. Das von Royal Mail unterhaltene integrierte und landesweite Postnetz bedient an sechs Tagen in der Woche ungefähr 27 Millionen Adressen, rund 113 000 Briefkästen, 14 200 Postämter und 90 000 Geschäftsadressen. Insgesamt beschäftigt Royal Mail circa 185 000 Menschen im Vereinigten Königreich.

18. Gemessen an den Einnahmen unterliegen bei Einbeziehung des Briefpostgeschäfts rund 90 % der von Royal Mail erbrachten Postdienstleistungen Vorschriften und Auflagen, die nur Royal Mail und keinem der anderen im Vereinigten Königreich operierenden Postdienstleister auferlegt wurden.

19. TNT ist seit Dezember 2002 Inhaber einer Lizenz zur Erbringung von Postdienstleistungen und darf in Folge der Liberalisierung wie Royal Mail sämtliche Briefe ohne Beschränkungen innerhalb des Vereinigten Königreichs befördern. Gegenwärtig erbringt TNT nur sogenannte „vorgelagerte Postdienstleistungen“ (*upstream services*). Darunter fallen das Abholen, die maschinelle bzw. in bestimmten Fällen manuelle Sortierung und die Bearbeitung von Postsendungen sowie deren Beförderung zu zentralen Zugangspunkten, die von Royal Mail unterhalten werden.

20. Royal Mail und TNT müssen eine umsatzabhängige Lizenzgebühr entrichten. Die

Lizenzbedingungen beider Postdienstleister unterschieden sich im Übrigen aber zum Teil erheblich voneinander. Royal Mail unterliegt insbesondere weiter gehenden Vorgaben in den Bereichen Preiskontrolle, Frequenz, Flächendeckung, Kundenzugang, Qualitätsstandards, Beschwerdebearbeitung und Änderung der Geschäftsbedingungen, unter denen die Postdienstleistungen erbracht werden.

21. Royal Mail ist zudem gemäß ihrer Lizenz gegenüber TNT zur Erbringung sogenannte „nachgelagerter Postdienstleistungen“ (*downstream services*) verpflichtet. Diese umfassen den Transport und die Zustellung der Postsendungen, die TNT vorsortiert und bearbeitet bei den zentralen Zugangspunkten von Royal Mail eingeliefert hat, an die Empfänger.

22. Während das Mehrwertsteuergesetz von 1994 in seiner aktuellen Fassung Royal Mail für die Beförderung von Postsendungen von der Mehrwertsteuer befreit, unterliegen andere Postdienstleister wie TNT für die von ihnen erbrachten Dienstleistungen uneingeschränkt der normalen Mehrwertsteuer in Höhe von 17,5 %.

23. Nach Schätzungen von TNT macht die Geschäftspost im Vereinigten Königreich ungefähr 85 % des gesamten Postaufkommens aus. Davon entfielen circa 40 % auf Unternehmen, die nicht zum vollständigen Vorsteuerabzug berechtigt seien, darunter insbesondere Finanzdienstleister, die für TNT das wichtigste Marktsegment im Bereich der Geschäftspost darstellten. Es liegt daher im Interesse von TNT, den ihren Geschäftskunden in Rechnung zu stellenden Mehrwertsteuerbetrag so gering wie möglich zu halten.

24. TNT hat daher beim High Court of Justice of England and Wales (Administrative Court) einen Antrag auf richterliche Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Royal Mail zugutekommenden Mehrwertsteuerbefreiung nach Schedule 9 Group 3 des Mehrwertsteuergesetzes von 1994 gestellt. Im Rahmen dieses Verfahrens hat der High Court dem Gerichtshof mit Beschluss vom 12. Juli 2007 folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. a) Wie ist der Begriff „öffentliche Posteinrichtungen“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie (Richtlinie 77/388/EWG) (jetzt Art. 132 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112) auszulegen?

b) Ist es für die Auslegung dieses Begriffs erheblich, dass Postdienste in einem Mitgliedsstaat liberalisiert worden sind, dass es keine reservierten Dienste im Sinne der Richtlinie 97/67/EWG des Rates in der geänderten Fassung gibt und dass es einen benannten Anbieter von Universaldienstleistungen gibt, der der Kommission nach Maßgabe der genannten Richtlinie notifiziert worden ist (wie Royal Mail im Vereinigten Königreich)?

c) Erstreckt sich bei einem Sachverhalt, wie er dem vorliegenden Verfahren zugrunde liegt (der oben unter b dargestellt wurde), der Begriff

(i) auf den einzigen benannten Anbieter von Universaldienstleistungen (wie Royal Mail im Vereinigten Königreich) oder

(ii) auch auf einen privaten Postbetreiber (wie TNT Post)?

2. Ist bei einem Sachverhalt, wie er dem vorliegenden Verfahren zugrunde liegt, Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (jetzt Art. 132 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112) dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat alle von „den öffentlichen Posteinrichtungen“ erbrachten Dienstleistungen von der Steuer befreien muss oder darf?

3. Falls die Mitgliedstaaten einige, aber nicht alle von „den öffentlichen Posteinrichtungen“

erbrachten Dienstleistungen von der Steuer befreien müssen oder dürfen, anhand welcher Kriterien sind dann diese Dienstleistungen zu bestimmen?

25. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben TNT, Royal Mail, die irische, die griechische, die deutsche, die finnische und die schwedische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission Stellung genommen.

IV – Rechtliche Würdigung

A – Zur ersten Vorlagefrage

26. Die erste Vorlagefrage ist in drei Teile gegliedert, die ich zusammen untersuchen werde. Sie richtet sich im Kern auf die Bestimmung des personellen Anwendungsbereichs des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie. Danach befreien die Mitgliedstaaten „die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen und die dazugehörigen Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme der Personenbeförderung und des Fernmeldewesens“ von der Mehrwertsteuer.

27. Der High Court möchte wissen, ob auf einem vollständig liberalisierten Postdienstleistungsmarkt überhaupt noch von „öffentlichen Posteinrichtungen“, deren Leistungen befreit sind, die Rede sein kann und welche Anbieter von Postleistungen gegebenenfalls unter diesen Begriff fallen.

28. TNT sowie die finnische und die schwedische Regierung meinen unter Berufung auf die Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed in der Rechtssache Dansk Postordreforening(7), dass die Steuerbefreiung von Postdienstleistungen nach dem Wegfall der Reservierung bestimmter Dienste nicht mehr gerechtfertigt sei. Royal Mail, die übrigen beteiligten Mitgliedstaaten und die Kommission sind dagegen der Auffassung, dass unter den gegenwärtigen Bedingungen der bzw. die Erbringer des Universaldienstes als öffentliche Posteinrichtungen anzusehen sind, deren Leistungen befreit sind.

– Auslegung des Begriffs der öffentlichen Posteinrichtung unter Berücksichtigung des Regelungskontexts und des Sinns und Zwecks der Befreiung

29. Vorauszuschicken ist, dass sich die in Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie aufgeführten Befreiungen auf Tätigkeiten beziehen, die dem Gemeinwohl dienen, wie auch aus der Überschrift zu diesem Teil hervorgeht. Neben Postdienstleistungen sind nach den Vorschriften des Teils A Leistungen des Gesundheitswesens, der Sozialfürsorge sowie Leistungen in den Bereichen Religion, Bildung, Kultur und Sport von der Steuer befreit.

30. Diesen Leistungen ist gemein, dass sie elementare Lebensbedürfnisse der Bevölkerung befriedigen und häufig von öffentlichen, nicht auf Gewinnerzielung ausgerichteten Einrichtungen erbracht werden. Zu diesen elementaren Bedürfnissen zählte der Gemeinschaftsgesetzgeber 1977 auch die Versorgung mit Postdiensten. Diese unentbehrlichen Leistungen sollen der Allgemeinheit kostengünstig und ohne Aufschlag der Mehrwertsteuer angeboten werden.(8)

31. Bei der Auswahl der Leistungen, die nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sind, knüpfte der Gemeinschaftsgesetzgeber einerseits an die bei Erlass der Richtlinie bereits in den Mitgliedstaaten existierenden Befreiungen an. Andererseits versuchte er, die Zahl der Steuerbefreiungen zu begrenzen, da sie eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt.(9)

32. Wegen ihres Ausnahmecharakters sind die Befreiungstatbestände eng auszulegen.(10) Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie erfasst daher nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten, sondern nur diejenigen, die dort einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind.(11) Daraus folgt jedoch nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme.(12)

33. Zur näheren Eingrenzung setzen zahlreiche Befreiungen voraus, dass die Leistungen von bestimmten Personen oder Einrichtungen erbracht werden. Heilbehandlungen sind etwa nur befreit, wenn sie von dafür besonders qualifiziertem medizinischem Personal erbracht werden (Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie).(13)

34. Eine Reihe weiterer Befreiungen greift nur ein, wenn die betroffenen Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder bestimmten staatlich anerkannten Einrichtungen erbracht werden (vgl. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b, g, h, i, n, p der Sechsten Richtlinie). Dem liegt die Wertung zugrunde, dass nur an diesen von einer Institution unter staatlicher Kontrolle erbrachten Dienstleistungen ein besonderes Gemeinwohlinteresse besteht, das eine Steuerbefreiung rechtfertigt. Durch die staatliche Kontrolle kann nämlich insbesondere die Qualität der Leistung und die Angemessenheit ihres Preises sichergestellt werden.

35. Auch zur Befreiung von Postleistungen nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie hat der Gerichtshof bereits in dem Urteil Kommission/Deutschland(14) hervorgehoben, dass diese Bestimmung nur Leistungen erfasst, die von öffentlichen Posteinrichtungen im organisatorischen Sinn erbracht werden. Die nach Art. 13 Teil A befreiten Leistungen würden nicht unter Verwendung rein materieller oder rein funktioneller Begriffe definiert.(15)

36. Die Formulierung in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a stellt damit sicher, dass allein die von der Postorganisation selbst und unmittelbar den Kunden gegenüber erbrachten Leistungen befreit werden. Nicht befreit sind hingegen Teilleistungen, die Dritte der Postorganisation erbringen, wie etwa der Transport von Postsendungen auf dem Schienen- und Luftweg, zwischen verschiedenen Postdienststellen.(16)

37. Dagegen hat der Gerichtshof aus der Verwendung des Begriffs der *öffentlichen* Posteinrichtung nicht geschlossen, dass dieser allein auf staatliche Anbieter verweist. Vielmehr hat er die Befreiung auch in Bezug auf Leistungen für anwendbar gehalten, die ein konzessioniertes privates Unternehmen erbringt.(17) Im Unterschied zu den anderen Befreiungstatbeständen verlangt Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie eben nicht, dass die Postleistungen von einer *Einrichtung des öffentlichen Rechts* erbracht werden.

38. Allerdings bestand bei Erlass der Richtlinie im Jahr 1977 auch keine Notwendigkeit, eine Differenzierung zwischen staatlichen und privaten Anbietern vorzunehmen, da Postdienstleistungen damals im Wesentlichen nur von staatlichen Monopolanbietern erbracht wurden.

39. Seitdem hat sich die Organisation des Postwesens jedoch erheblich verändert. Im Zuge der Umsetzung der Postrichtlinie wurden die staatlichen Monopole schrittweise abgeschafft, und der Markt wurde für konkurrierende Anbieter geöffnet.

40. Es entspräche nicht den Zielen der Sechsten Richtlinie, die Mehrwertsteuerbefreiung in diesem Umfeld allein staatlichen Anbietern von Postleistungen vorzubehalten bzw. gar nicht mehr anzuwenden, wenn kein staatlicher Anbieter mehr existiert. Vielmehr können auch gewerbliche Unternehmen prinzipiell eine öffentliche Posteinrichtung im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst.

a der Sechsten Richtlinie darstellen, soweit sie neben oder anstelle des früheren Monopols der öffentlichen Hand Postdienste im Interesse des Gemeinwohls erbringen.(18)

41. Wie sich nämlich aus der Stellung der Befreiungsregelung in Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie ergibt, besteht ihr Sinn und Zweck darin, Postleistungen nicht durch die Mehrwertsteuer zu verteuern, die als Teil der Daseinsvorsorge angesehen werden und deren kostengünstige Bereitstellung daher im Allgemeininteresse liegt.(19)

42. Dieses Ziel hat durch die Liberalisierung des Marktes für Postdienstleistungen nicht seine Bedeutung verloren.

43. So geht Art. 2 Nr. 2 der Postrichtlinie vom Fortbestand eines „öffentlichen Postnetzes“ aus und definiert dieses als die Gesamtheit der Organisation und der Mittel jeglicher Art, die von dem Anbieter bzw. den Anbietern von Universaldienstleistungen eingesetzt werden. Art. 3 der Postrichtlinie stellt sicher, dass den Nutzern – auch ohne staatliches Postmonopol – ein Universaldienst zur Verfügung steht, der ständig flächendeckend postalische Dienstleistungen einer bestimmten Qualität zu tragbaren Preisen für alle Nutzer bietet. Art. 12 verlangt, dass die Preise für Universaldienstleistungen erschwinglich und kostenorientiert sein müssen und räumt die Möglichkeit ein, sie als Einheitstarif für das gesamte Hoheitsgebiet auszugestalten.

44. Durch diese Vorgaben für den Universaldienst hat der Gemeinschaftsgesetzgeber konkretisiert, an welchen Leistungen ein besonderes öffentliches Interesse besteht. Jedoch stellt die Postrichtlinie insoweit nur Mindestanforderungen auf.(20) Daher kann aus ihren Regelungen nicht abschließend hergeleitet werden, welche Anbieter und welche Leistungen im jeweiligen Reglungskontext eines Mitgliedstaats in den Anwendungsbereich der Befreiung von der Mehrwertsteuer fallen.

45. Außerdem trifft es zu, dass die Postrichtlinie und die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie ganz verschiedenen Regelungsbereichen zuzurechnen sind und verschiedene Regelungsgegenstände haben, wie die schwedische Regierung hervorhebt. Die Postrichtlinie bildet den allgemeinen Rahmen für die Ordnung der Postmärkte und nimmt keinerlei Bezug auf die mehrwertsteuerliche Behandlung der Postdienstleistungen. Die Sechste Richtlinie führt ihrerseits ein gemeinschaftsweites System für die Mehrwertsteuer ein und betrifft die Postdienstleistungen nur ganz punktuell.

46. Dies hindert aber nicht daran, die Wertungen, die den Regelungen der Postrichtlinie über die vom öffentlichen Postnetz erbrachten Universaldienstleistungen zugrunde liegen, bei der Auslegung der Sechsten Richtlinie zu berücksichtigen. Denn in diesem Punkt überlappen sich die Anliegen beider Regelungen: Es soll die allgemeine Versorgung mit Postdienstleistungen zu erschwinglichen Preisen sichergestellt werden.

47. Dies spricht dafür, unter den heutigen Bedingungen die Betreiber des *öffentlichen Postnetzes*, die den Universaldienst erbringen, als *öffentliche Posteinrichtungen* im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie anzusehen.

48. Royal Mail, die griechische, die irische und die schwedische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs wenden sich jedoch gegen die Berücksichtigung der Postrichtlinie bei der Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie. Sie tragen vor, die auf Art. 95 EG gestützte Postrichtlinie könne nicht zu einer Änderung von Steuerregelungen führen, die gemäß Art. 93 EG einstimmig erlassen werden müssten. Wenn der Gesetzgeber eine Anpassung der Mehrwertsteuerbefreiung für Postdienste hätte einführen wollen, so hätte er die Vorschrift etwa im Zuge der Ersetzung der Sechsten Richtlinie durch die Richtlinie 2006/112(21) ändern können.

49. Diese Einwände greifen jedoch nicht durch. Vorliegend geht es nicht um eine Änderung der Sechsten Richtlinie, sondern um ihre Auslegung unter Berücksichtigung des Normzwecks. In den Grenzen des Wortlauts muss in diesem Zusammenhang auch dem tatsächlichen und gemeinschaftsrechtlichen Kontext im Zeitpunkt der Anwendung der Befreiungsvorschrift Rechnung getragen werden.(22)

50. So entspricht es der Praxis des Gerichtshofs, bei der Auslegung einzelner Begriffe der Sechsten Richtlinie einschlägige gemeinschaftsrechtliche Regelungen außerhalb des Steuerrechts heranzuziehen, soweit sie kongruente Ziele verfolgen. Im Urteil *Abbey National* hat er etwa den Begriff der Verwaltung von Sondervermögen im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 der Sechsten Richtlinie unter Rückgriff auf die entsprechende Definition in der Richtlinie 85/611/EWG des Rates vom 20. Dezember 1985 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW)(23) ausgelegt. (24)

– Anwendung der Befreiung nach Wegfall der Reservierung bestimmter Dienste

51. TNT, die finnische und die schwedische Regierung vertreten unter Verweis auf die Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed in der Rechtssache *Dansk Postordreforening*(25) ferner die Auffassung, die Befreiung sei nur anwendbar, solange noch für bestimmte Anbieter reservierte Postdienste bestehen. Der Generalanwalt vertrat in der Tat die Ansicht, dass Postunternehmen nur dann eine steuerbefreite öffentliche Aufgabe wahrnehmen, wenn sie reservierte Dienste leisteten. Dienste, die zwar zum Universaldienst gehörten, ohne jedoch einem Anbieter exklusiv vorbehalten zu sein, würden unter normalen Wettbewerbsbedingungen erbracht und hätten rein gewerblichen Charakter.(26)

52. Tatsächlich verlangt Art. 7 der Postrichtlinie bisher keine vollständige Liberalisierung, sondern erlaubt, ein eng begrenztes Leistungsspektrum für einen oder mehrere Anbieter zu reservieren. Von dieser Möglichkeit machen das Vereinigte Königreich und eine Reihe weiterer Mitgliedstaaten allerdings nicht mehr Gebrauch.

53. Nichtsdestoweniger tragen die Mitgliedstaaten nach Art. 4 der Postrichtlinie in einem liberalisierten Markt weiterhin die Verantwortung dafür, dass der Universaldienst gewährleistet ist. Sie müssen insbesondere dafür Sorge tragen, dass die in den Art. 3 bis 6 und 12 der Postrichtlinie aufgestellten Vorgaben für die Qualität und den Preis von Postdienstleistungen durch den oder die Anbieter des Universaldienstes eingehalten werden.

54. Diesen Verpflichtungen ist das Vereinigte Königreich dadurch nachgekommen, dass es Royal Mail mit der Gewährleistung des Universaldienstes betraut und in der hierfür erteilten Lizenz entsprechende Auflagen gemacht hat. Diese Bedingungen der Universaldienstlizenz unterscheiden sich erheblich von den Bedingungen, unter denen andere Anbieter von Postdienstleistungen im Vereinigten Königreich tätig sind, wie das vorlegende Gericht dargelegt hat.

55. Auch ohne die Verleihung ausschließlicher Rechte erbringen die Universaldienstleister ihre Leistungen damit nicht in einem vollständig freien, allein nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten geordneten Markt. Vielmehr erfüllen sie auch einen im öffentlichen Interesse liegenden Auftrag und unterliegen dabei einer spezifischen staatlichen Kontrolle. Folglich steht es im Einklang mit dem Ziel von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie, die Anbieter des Universaldienstes als „öffentliche Posteinrichtungen“ im Sinne dieser Vorschrift einzuordnen und ihre Leistungen von der Steuer zu befreien.

56. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Reservierung bestimmter Dienste ausweislich des 16. Erwägungsgrunds der Postrichtlinie dazu dienen soll, das Funktionieren des Universaldienstes unter finanziell ausgewogenen Bedingungen zu gewährleisten. Die Reservierung zielt also darauf, das finanzielle Gleichgewicht des Universaldienstleisters aufrechtzuerhalten, um es ihm zu ermöglichen, seine im allgemeinen Interesse liegende Aufgabe zu erfüllen.(27) Abgesehen von der Finanzierung der besonderen Lasten des Universaldienstes liegt der Reservierung bestimmter Leistungen also keine weiter gehende am Gemeinwohl orientierte Erwägung zugrunde. Daher besteht kein Anlass, die Befreiung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie von der Reservierung bestimmter Leistungen abhängig zu machen, da die Sicherung des Universaldienstes ebenso im Interesse des Gemeinwohls liegt, wenn die finanzielle Basis dafür nicht durch die Verleihung ausschließlicher Rechte hergestellt werden muss.

57. Im Übrigen würde die an die Reservierung bestimmter Dienste anknüpfende Auslegung dazu führen, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in einer Reihe von Mitgliedstaaten jede Wirkung verlöre, was trotz des Gebots der engen Auslegung von Befreiungsvorschriften möglichst zu vermeiden ist.(28)

– Auslegung im Licht des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität

58. Zu prüfen bleibt schließlich der von TNT sowie der schwedischen und der finnischen Regierung vorgebrachte Einwand, in einem liberalisierten Markt verstoße die Befreiung des Universaldienstleisters gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität und beeinträchtige den Wettbewerb.

59. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der dem gemeinsamen Steuersystem zugrunde liegt und bei der Auslegung der Befreiungsvorschriften zu beachten ist, lässt es nicht zu, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.(29) Er schließt den Grundsatz der Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen ein, die sich aus einer unterschiedlichen Behandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuer ergeben.(30)

60. Den genannten Beteiligten ist zuzugeben, dass der Neutralitätsgrundsatz in jedem Fall gewahrt ist, wenn die Befreiung nur auf Anbieter angewandt wird, die reservierte Postdienstleistungen erbringen. Denn durch die Übertragung ausschließlicher Rechte an einen Anbieter ist es von vornherein unmöglich, dass weitere Wirtschaftsteilnehmer gleichartige Umsätze tätigen, deren abweichende steuerliche Behandlung den Neutralitätsgrundsatz verletzt.

61. Daraus folgt aber nicht, dass der Neutralitätsgrundsatz automatisch verletzt ist, wenn die Befreiung nicht an den Charakter der Leistungen als reserviertem Dienst anknüpft, sondern sich allgemein auf Universaldienstleistungen erstreckt. Mit dem Neutralitätsgrundsatz ist es nämlich vereinbar, allein die Leistungen des Anbieters von Universaldienstleistungen zu befreien, soweit diese aufgrund der besonderen rechtlichen Vorgaben nicht mit den Leistungen anderer Anbieter von Postleistungen vergleichbar sind und daher keine Wettbewerbsverzerrungen eintreten.

62. Der Kern des von Royal Mail im öffentlichen Interesse gewährleisteten Universaldienstes ist, dass allen Nutzern ein bestimmtes flächendeckendes Angebot an Postdienstleistungen zu einem feststehenden Tarif angeboten wird. Royal Mail ist insbesondere verpflichtet, eine festgelegte Zahl von Zugangspunkten (Briefkästen und Postfilialen) bereitzuhalten, an denen die Postsendungen mindestens einmal werktäglich abgeholt werden. Sie muss alle zugelassenen Postsendungen zu einem angemessenen und einheitlichen Preis an jede Adresse im Vereinigten Königreich zustellen und darf nicht etwa die Beförderung in entlegene Gebiete verweigern oder nur zu einem erhöhten Preis durchführen. Die Post muss schließlich an jedem Werktag an alle

privaten Haushalte und gewerblichen Kunden ausgeliefert werden.

63. TNT ist nicht verpflichtet, vergleichbare Dienstleistungen anzubieten. Daher gebietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität grundsätzlich nicht, die Umsätze von TNT und Royal Mail steuerlich gleichzubehandeln. Es kann zwar sein, dass TNT zum Teil ähnliche Leistungen erbringt wie Royal Mail, z. B. das Einsammeln und Sortieren von Postsendungen. Der steuerlich begünstigte Universaldienst besteht aber gerade in der Bereitstellung eines öffentlichen Postnetzes als einer Gesamtheit von Infrastruktureinrichtungen und Dienstleistungen bestimmter Qualität zu einem bestimmten Preis. Folglich kommt es für die Beurteilung der Vergleichbarkeit der Umsätze nicht allein auf die Gegenüberstellung einzelner Leistungen an, sondern darauf, dass sie Teil eines Gesamtangebots des öffentlichen Postnetzes sind.(31)

64. Ob dies für alle oder nur bestimmte Umsätze des Universaldienstleisters gilt, ist im Rahmen der Beantwortung der zweiten Frage zu prüfen.

65. Ohne Bedeutung für die steuerliche Behandlung ist in jedem Fall, ob ein Anbieter von Universaldienstleistungen der Kommission gemäß Art. 4 der Postrichtlinie als solcher benannt worden ist. Entscheidend ist allein der Umstand, dass seine Leistungen in materieller Hinsicht den Merkmalen des Universaldienstes entsprechen und dass ihre Erbringung durch Auflagen in der ihm erteilten Lizenz oder durch gesetzliche Vorgaben für eine gewisse Dauer gewährleistet ist. Denn es wäre mit dem Neutralitätsgrundsatz nicht zu vereinbaren, materiell gleichartige Leistungen allein deswegen steuerlich ungleich zu behandeln, weil der sie erbringende Wirtschaftsteilnehmer der Kommission notifiziert wurde.

66. Nach alledem ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass „öffentliche Posteinrichtungen“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie die Anbieter von Postdienstleistungen sind, die den Universaldienst gewährleisten. Die Anwendung der Steuerbefreiung setzt nicht voraus, dass dem oder den Anbietern bestimmte Universaldienstleistungen reserviert sind.

B – Zur zweiten und dritten Vorlagefrage

67. Mit seiner zweiten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie sämtliche Umsätze erfasst, die ein unter die Befreiung fallender Anbieter von Postdienstleistungen erzielt. Für den Fall, dass nicht alle Leistungen des Anbieters befreit sind, wird der Gerichtshof mit der dritten Frage um die Angabe von Kriterien für die Abgrenzung der befreiten von den nicht befreiten Leistungen ersucht. Da diese beiden Fragen in engem Zusammenhang miteinander stehen, werde ich sie gemeinsam behandeln.

68. Nach Ansicht von Royal Mail und der britischen, griechischen und irischen Regierung stellt der Wortlaut der Befreiung nur auf den Leistungserbringer ab und verlangt keine Differenzierung zwischen verschiedenen Umsätzen des Begünstigten. Dagegen soll die Befreiung nach Ansicht der Kommission und der deutschen Regierung nur auf diejenigen Leistungen des Universaldienstleisters Anwendung finden, die unmittelbar zum Universaldienstangebot zählen. Hiervon grenzt die Kommission die Beförderung bestimmter Massensendungen ab, die nicht zu befreien seien. Nach Auffassung der deutschen Regierung fallen Dienstleistungen, die zu frei ausgehandelten Bedingungen und Tarifen erbracht werden, nicht in den Anwendungsbereich der Befreiung.

69. Hierzu ist noch einmal in Erinnerung zu rufen, dass nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen und die dazugehörenden Lieferungen von Gegenständen zu befreien sind. Abgesehen von der Personenbeförderung und dem Fernmeldewesen, die ausdrücklich von der Befreiung

ausgenommen werden, stellt die Vorschrift nicht auf bestimmte Leistungen öffentlicher Posteinrichtungen ab.

70. Der Wortlaut scheint also auf den ersten Blick Royal Mail und den sie unterstützenden Regierungen Recht zu geben. Für deren Verständnis der Befreiungsvorschrift spricht außerdem, dass es eine klare Abgrenzung der begünstigten Umsätze ermöglichen würde, da ohne weitere Differenzierung allein zu prüfen wäre, wer den Umsatz tätigt.

71. Würde man aber tatsächlich nur darauf abstellen, dass die Leistung von einer öffentlichen Posteinrichtung erbracht wird, müsste man auch Umsätze von der Steuer befreien, die keinerlei Bezug zu Postdienstleistungen haben, wie etwa der Verkauf von Schreibwaren oder Geschenkartikeln in Postämtern. Dies widerspräche offensichtlich dem Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift, die im Gemeinwohl liegende Versorgung mit spezifischen Dienstleistungen nicht mit Mehrwertsteuer zu belasten. Außerdem wäre weder der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gewahrt, noch die Maxime, die Befreiung von der Steuer als Ausnahmenvorschrift eng auszulegen.

72. Um letzteren Vorgaben Rechnung zu tragen, ist die Befreiung nur auf die Leistungen einer öffentlichen Posteinrichtung zu erstrecken, die sie auch *als solche* erbringt. Wie die Antwort auf die erste Vorlagefrage ergeben hat, soll die Befreiung den Leistungen des öffentlichen Postnetzes zugutekommen, deren Gewährleistung im Interesse des Gemeinwohls liegt, wobei insoweit die Wertungen der Postrichtlinie zu berücksichtigen sind.

73. Zwar ist prinzipiell eine einheitliche Auslegung der Begriffe der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie geboten⁽³²⁾. Da die Postrichtlinie den Universaldienst aber nicht vollständig harmonisiert, kann es von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat Abweichungen bei der Definition der zum Universaldienst gehörenden Dienste und ihrer Leistungsmerkmale geben, die sich auf die Mehrwertsteuerbefreiung der Postdienstleistungen auswirken.

74. Im Urteil Kommission/Deutschland⁽³³⁾ hat der Gerichtshof bereits hervorgehoben, dass die Sechste Richtlinie es vermieden hat, die postalische Organisation der Mitgliedstaaten zu beeinflussen, da Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a staatliche wie privat-rechtlich organisierte Postdienstleistungsunternehmen in gleicher Weise erfasst. Es entspricht ebenfalls dem Subsidiaritätsgrundsatz, dass die Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung ihrer geografischen, sozialen und wirtschaftlichen Eigenheiten im Rahmen der Vorgaben der Postrichtlinie die Postdienstleistungen festlegen, die im Interesse des Gemeinwohls gewährleistet sein müssen.

75. Zu beachten ist allerdings, dass die Mitgliedstaaten eine Pflicht haben, die Befreiung zu gewähren, wenn die Voraussetzungen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a erfüllt sind.⁽³⁴⁾ Mit dieser Pflicht korrespondiert ein entsprechendes Recht des Einzelnen. Deshalb müssen die Mitgliedstaaten sich bei der Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung an den Wertungen festhalten lassen, die sie im Rahmen der Postregulierung getroffen haben. Wären sie frei, die Allgemeinwohlbelange für die Zwecke der Mehrwertsteuerbefreiung willkürlich in anderer Weise zu bestimmen als bei der Definition des Postuniversaldienstes, würde das Recht auf die Gewährung der Befreiung in Frage gestellt.

76. Eine Universaldienstleistung liegt dabei nicht allein dann vor, wenn sie mittels der Infrastruktur eines Universaldienstleisters erbracht wird. Sie muss außerdem zu den für die Allgemeinheit geltenden standardisierten Bedingungen und Tarifen durchgeführt werden. Nur dann kann sie als Leistung angesehen werden, die eine öffentliche Posteinrichtung als solche erbringt und die dem Allgemeinwohl in besonderer Weise zugute kommt.

77. Wie die deutsche Regierung unter Verweis auf den 15. Erwägungsgrund der Postrichtlinie

zutreffend hervorhebt, bleibt es den Anbietern des Universaldienstes unbenommen, Verträge mit Kunden individuell auszuhandeln. Derartige Leistungen werden nicht durch einen als *öffentliche* Posteinrichtung handelnden Anbieter erbracht, da die Leistung zu diesen Bedingungen nicht für jeden Nutzer in gleicher Weise zugänglich ist, sondern nur für Nutzer mit einer besonderen Nachfragemacht.

78. Hinsichtlich dieser Leistungen, die neben dem Universaldienst erbracht werden und die nicht den hierfür geltenden Bindungen unterliegen, befindet sich der Anbieter des Universaldienstes zudem in der gleichen Lage wie jeder sonstige Anbieter von Postdienstleistungen. Daher schließen sowohl der Grundsatz der steuerlichen Neutralität als auch das Verbot von Wettbewerbsverzerrungen die Steuerbefreiung aus.

79. Im Urteil Corbeau hat der Gerichtshof bereits betont, dass die Verleihung ausschließlicher Rechte dann nicht durch Art. 90 Abs. 2 EWG-Vertrag (jetzt Art. 86 EG) gerechtfertigt ist, wenn es sich um spezifische, von den Dienstleistungen von allgemeinem Interesse trennbare Dienstleistungen handelt, die besonderen Bedürfnissen von Wirtschaftsteilnehmern entsprechen.⁽³⁵⁾ Zwar verfügt Royal Mail nicht über ausschließliche Rechte in diesem Sinne. Die Befreiung von der Mehrwertsteuer stellt jedoch eine Privilegierung des Universaldienstleisters dar, die ebenfalls nur durch seine im öffentlichen Interesse liegenden Aufgaben begründet ist. Sie darf nicht auf andere, einzelnen Wirtschaftsteilnehmern auf individueller Basis gewährte Leistungen ausgeweitet werden.

80. Nicht umsonst sieht Art. 14 Abs. 2 der Postrichtlinie vor, dass die Anbieter des Universaldienstes in ihren Kostenrechnungssystemen getrennte Konten für zum Universaldienst gehörende Dienste und andere Dienste führen müssen. Dies gilt nach Art. 14 Abs. 2 Satz 2 auch, soweit es sich um nicht reservierte Universaldienste handelt. Diese Vorgabe dient dazu, die Kostentransparenz zu gewährleisten und eine Quersubventionierung zwischen den verschiedenen Sparten auszuschließen, die dem Anbieter des Universaldienstes im Wettbewerb zu anderen Anbietern Vorteile verschaffen könnte.

81. Eine klare Trennung der verschiedenen Sparten des Postdienstes ist auch im Hinblick auf die Steuerbefreiung geboten, um dem Universaldienstanbieter nicht in Bereichen einen Vorteil zu verschaffen, in denen er im Wettbewerb mit anderen Anbietern steht. Da ohnehin getrennte Konten für die verschiedenen Arten von Diensten zu führen sind, ist nicht ersichtlich, dass eine entsprechend differenzierte Anwendung der Steuerbefreiung zu größeren praktischen Schwierigkeiten führt.

82. Im Hinblick auf Massenpostsendungen (bulk mail services), die nach Ansicht der Kommission ebenfalls nicht von der Steuer befreit sein sollten, ist zunächst anzumerken, dass dies kein technischer Begriff ist, der etwa in der Postrichtlinie definiert wird. Vielmehr kennt die Postrichtlinie als besondere Kategorie nur die Direktwerbung. Sie wird in Art. 2 Nr. 8 der Postrichtlinie definiert als „eine Mitteilung, die allein aus Anzeigen-, Marketing- oder Werbematerial besteht und, von Namen, Anschrift und Kennnummer des Empfängers sowie anderen, die Art der Mitteilung nicht verändernden Anpassungen abgesehen, eine identische Mitteilung an eine signifikante Anzahl von Empfängern enthält und die befördert und an die vom Absender auf der Sendung selbst oder ihrer Verpackung angegebene Anschrift zugestellt wird“.

83. Der Begriff der Massenpostsendung könnte zum einen als Synonym für Direktwerbung verstanden werden. In einem weiteren Sinne könnte darunter allgemein Geschäftspost fallen, die in großem Umfang von einem Absender verschickt wird, aber individuelle Mitteilungen enthält, wie etwa Rechnungen eines Telekommunikationsunternehmens oder von Banken versandte Kontoauszüge.

84. Wie auch immer man den Begriff versteht, so ist die Befreiung jedenfalls dann ausgeschlossen, wenn diese Sendungen zu individuell ausgehandelten Preisen befördert werden.
85. Auch soweit ein allgemein geltender Portotarif angewandt wird, handelt es sich dabei aber ohne Zweifel nicht um typische Leistungen, die zum unmittelbaren Lebensbedarf von Privatkunden gehören. Allerdings liegt es grundsätzlich ebenfalls im Interesse des Allgemeinwohls, gewerblichen Kunden ein öffentliches Postnetz bereitzustellen.
86. Mittelbar profitieren davon jedoch auch Private. Sie haben ein Interesse daran, dass Ihnen Geschäftspost zu angemessenen Preisen zugesandt wird, und zwar auch dann, wenn sie in entlegenen Regionen des Mitgliedstaats wohnen. Ist der Absender der Geschäftspost nicht zum Abzug der Vorsteuer berechtigt, wie z. B. eine Bank, so würde sich die auf das Porto erhobene Mehrwertsteuer letztlich auf den Preis auswirken, den der Absender seinem Kunden für seine Leistungen in Rechnung stellt.
87. Schließlich ist es bei Geschäftspost, die eine individuelle Mitteilung enthält und zu allgemeinen Tarifen befördert wird, schwierig abzugrenzen, ab welcher Anzahl eingelieferter Sendungen eine nicht von der Steuer befreite Massensendung anzunehmen ist. Soll dies bereits bei 50 Rechnungen einsetzen, die ein mittelständisches Unternehmen pro Tag verschickt oder erst bei Tausenden von Rechnungen eines großen Versorgungsunternehmens? Daher sollten derartige Postsendungen nicht anders behandelt werden, als einzeln eingelieferte Sendungen mit individuellem Inhalt.
88. Abgrenzbar ist dagegen die Direktwerbung im Sinne von Art. 2 Nr. 8 der Postrichtlinie. Diese könnte man trotz der Anwendung eines allgemeinen Portotarifs von der Befreiung ausnehmen, da bei diesen Sendungen das kommerzielle Interesse an der Werbung für die Produkte oder Leistungen des Absenders überwiegt. Letztlich ist es aber Sache der Mitgliedstaaten, zu entscheiden, wie sie in diesem Fall private und öffentliche Interessen gewichten. Dabei ist auch das Interesse der mit dem Anbieter des Universaldienstes konkurrierenden Unternehmen zu berücksichtigen, gleichberechtigten Zugang zu diesem lukrativen Marktsegment zu erhalten.
89. Auf die zweite und dritte Frage ist daher zu antworten, dass nur diejenigen Leistungen einer öffentlichen Posteinrichtung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit sind, die diese Einrichtung auch als solche erbringt, d. h. die im Interesse des Gemeinwohls erbrachten Universaldienstleistungen. Nicht befreit sind dagegen Leistungen, die zu individuell ausgehandelten Bedingungen erbracht werden und nicht den Vorgaben des Universaldienstes unterworfen sind.

V – Ergebnis

90. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich folgende Antworten auf die Vorlagefragen des High Court vor:
1. „Öffentliche Posteinrichtungen“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage sind die Anbieter von Postdienstleistungen, die den Universaldienst gewährleisten. Die Anwendung der Steuerbefreiung setzt nicht voraus, dass dem oder den Anbietern bestimmte Universaldienstleistungen reserviert sind.
 2. Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie sind nur solche Leistungen einer

öffentlichen Posteinrichtung von der Steuer befreit, die diese Einrichtung auch als solche erbringt, d. h. die im Interesse des Gemeinwohls erbrachten Universaldienstleistungen. Nicht befreit sind dagegen Leistungen, die zu individuell ausgehandelten Bedingungen erbracht werden und nicht den Vorgaben des Universaldienstes unterworfen sind.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1), mit Wirkung zum 1. Januar 2007 ersetzt durch Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1-118).

3 – Vgl. Pressemitteilung IP/07/1164 vom 24. Juli 2007.

4 – Art. 132 der Richtlinie 2006/112/EG ist nahezu wortgleich und sieht ebenfalls die Befreiung der von öffentlichen Posteinrichtungen erbrachten Dienstleistungen und dazugehörigen Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme von Personenbeförderungs- und Telekommunikationsdienstleistungen vor.

5 – Richtlinie 97/67/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 1997 über gemeinsame Vorschriften für die Entwicklung des Binnenmarkts der Postdienste der Gemeinschaft und die Verbesserung der Dienstqualität (ABl. 1998, L 15, S. 14) in der durch die Richtlinie 2002/39/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 10. Juni 2002 (ABl. L 176, S. 21) geänderten Fassung.

6 – Richtlinie 2008/6/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 97/67/EG im Hinblick auf die Vollendung des Binnenmarktes der Postdienste der Gemeinschaft (ABl. L 52, S. 3). Die Richtlinie schafft die Möglichkeit, bestimmte Dienste zu reservieren, zum 1. Januar 2011 ab (für elf Mitgliedstaaten gilt eine längere Umsetzungsfrist bis Ende 2012).

7 – Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed vom 10. April 2003, Dansk Postordreforening (C-169/02, Slg. 2003, I-13330, Nr. 79). In diesem Verfahren kam es nicht zu einem Urteil des Gerichtshofs, da das Vorabentscheidungsersuchen nach Vorlage der Schlussanträge zurückgenommen wurde.

8 – Vgl. in diesem Sinne zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie die Urteile vom 20. Oktober 2003, d'Ambrumenil und Dispute Resolutions Services (C-307/01, Slg. 2003, I-13989, Randnr. 58), und vom 8. Juni 2006, L.u.P. (C-106/05, Slg. 2006, I-5123, Randnr. 25).

9 – Vgl. den Vorschlag der Kommission vom 29. Juni 1973 für die Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 16.

10 – Urteile d'Ambrumenil (zitiert in Fn. 8, Randnr. 52), vom 26. Mai 2005, Kingscrest und Montecello (C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Randnr. 29), vom 14. Juni 2007, Haderer (C-445/05, Slg. 2007, I-4841, Randnr. 18) und vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club u. a. (C-253/07, Slg. 2008, I-0000, Randnr. 17).

11 – Urteile vom 12. November 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Slg. 1998, I-7053,

Randnr. 18), d'Ambrumenil (zitiert in Fn. 8, Randnr. 54) und vom 1. Dezember 2005, Ygeia (C-394/04 und C-395/04, Slg. 2005, I-10373, Randnr. 15).

12 – Urteile Haderer (zitiert in Fn. 10, Randnr. 18) und Canterbury Hockey Club u. a. (zitiert in Fn. 10, Randnr. 17).

13 – Siehe dazu auch meine Schlussanträge vom 15. Dezember 2005, Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 und C-444/04, Slg. 2006, I-3617, Nrn. 39 und 49).

14 – Urteil vom 11. Juli 1985, Kommission/Deutschland (107/84, Slg. 1985, 2655, Randnr. 11).

15 – Urteile Kommission/Deutschland (zitiert in Fn. 14, Randnr. 13) und vom 14. Dezember 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Slg. 2006, I-12121, Randnr. 25).

16 – Zitiert in Fn. 14, Randnrn. 11 und 19.

17 – Vgl. Urteil Kommission/Deutschland (zitiert in Fn. 14, Randnr. 16).

18 – Vgl. die Schlussanträge Dansk Postordreforening (zitiert in Fn. 7, Nrn. 70 bis 76).

19 – Siehe dazu oben, Nrn. 29 und 30 dieser Schlussanträge.

20 – Vgl. etwa die Formulierung in Art. 3 Abs. 3 Satz 1 der Postrichtlinie.

21 – Zitiert in Fn. 2.

22 – Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Oktober 1982, Cilfit u. a. (283/81, Slg. 1982, 3415, Randnr. 20), und vom 18. Oktober 2007, Agrover (C-173/06, Slg. 2007, I-8783, Randnr. 17).

23 – ABl. L 375, S. 3.

24 – Urteil vom 4. Mai 2006, Abbey National (C-169/04, Slg. 2006, I-4027, Randnr. 61 ff.; näher zu der entsprechenden Praxis Nrn. 73 ff. meiner Schlussanträge in jener Rechtssache.

25 – Zitiert in Fn. 7

26 – Schlussanträge Dansk Postordreforening (zitiert in Fn. 7, Nr. 79).

27 – Vgl. Urteil vom 15. November 2007, International Mail Spain (C-162/06, Slg. 2007, I-9911, Randnrn. 31 ff.), unter Verweis auf die Urteile vom 19. Mai 1993, Corbeau (C-320/91, Slg. 1993, I-2533, Randnrn. 14 bis 16), und vom 17. Mai 2001, TNT Traco (C-340/99, Slg. 2001, I-4109, Randnr. 5), betreffend Art. 86 Abs. 2 EG.

28 – Siehe oben, Nr. 32 dieser Schlussanträge sowie die Nachweise in Fn. 12.

29 – Urteile vom 7. September 1999, Gregg (C-216/97, Slg. 1999, I-4947, Randnrn. 19 und 20), Kingscrest Associates und Montecello (zitiert in Fn. 10, Randnr. 29), L.u.P (zitiert in Fn. 8, Randnr. 24) und vom 28. Juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse (C-363/05, Slg. 2007, I-5517, Randnr. 46).

30 – Urteile vom 3. Mai 2001, Kommission/Frankreich (C-481/98, Slg. 2001, I-3369, Randnr. 22), und JP Morgan Fleming Claverhouse (zitiert in Fn. 29, Randnr. 47).

31 – Denkbar wäre allerdings, dass TNT einen integrierten flächendeckenden Postdienst anbietet, indem sie mit anderen Anbietern, insbesondere Royal Mail, kooperiert. Sofern dieser Dienst auch

den Vorgaben hinsichtlich der Preisgestaltung entspricht, könnte diese Leistung als steuerbefreiter Universaldienst angesehen werden. Meines Erachtens ist es nämlich nicht erforderlich, dass ein Anbieter alle Teilleistungen, die gemeinsam den Universaldienst ausmachen, mit eigenen Mitteln erbringt.

32 – Vgl. Urteile Kingscrest und Montecello (zitiert in Fn. 10, Randnr. 22), Haderer (zitiert in Fn. 10, Randnr. 17) und Canterbury Hockey Club u. a. (zitiert in Fn. 10, Randnr. 16).

33 – Zitiert in Fn. 14, Randnr. 16.

34 – Vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Deutschland (zitiert in Fn. 14, Randnr. 10), vom 6. November 2003, Dornier (C-45/01, Slg. 2003, I-12911, Randnr. 81) und JP Morgan Fleming Claverhouse (zitiert in Fn. 29, Randnrn. 61 und 62).

35 – Urteil Corbeau (zitiert in Fn. 27, Randnr. 19).