Rechtssache 107/84

Kommission der Europäischen Gemeinschaften
gegen
Bundesrepublik Deutschland

„Mehrwertsteuer — Befreiung der für die Post erbrachten Leistungen"

Leitsätze

Steuerrecht — Harmonisierung — Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Steuerbefreiungen nach der Sechsten Richtlinie — Befreiung der von den öffentlichen Posteinrichtungen erbrachten Leistungen — Ausdehnung auf von anderen Stellen für Rechnung der öffentlichen Posteinrichtungen erbrachte Leistungen — Unzulässigkeit
(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a)

Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern befreit von der Mehrwertsteuer die von den öffentlichen Posteinrichtungen im organisatorischen Sinne erbrachten Leistungen, nicht dagegen die von anderen Stellen für Rechnung dieser Einrichtungen erbrachten Leistungen.

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MARCO DARMON
vom 5. Juni 1985 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Welche Bedeutung kommt dem Ausdruck „prestations des services publics postaux" in der französischen Fassung [1] von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG) (im folgenden: die Sechste Richtlinie) zu?

a) Umfaßt er nur die Leistungen, die *von* den öffentlichen Posteinrichtungen eines

* Aus dem Französischen übersetzt.

1 — Deutsche Fassung: „die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen".

Mitgliedstaats erbracht werden, oder bezieht er sich auch auf Leistungen, die zur Wahrnehmung der Aufgaben dieser Einrichtungen *für deren Rechnung* ausgeführt werden?

b) Bestimmt sich dieser Begriff nach der *Institution*, die die postalischen Aufgaben wahrnimmt, oder nach dieser *Tätigkeit* selbst?

Diese Fragen wirft die Klage auf, die die Kommission nach Artikel 169 EWG-Vertrag gegen die Bundesrepublik Deutschland erhoben hat.

In § 4 des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG) vom 26. November 1979 heißt es:

„Von den unter § 1 Absatz 1 Nr. 1 bis 3 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

7) die auf Gesetz beruhenden Leistungen der Beförderungsunternehmen für die deutsche Bundespost."

Aufgrund dieser Vorschrift befreit die Bundesrepublik Deutschland die Beförderung von Briefen, Päckchen, Paketen und Postsachen durch die Deutsche Bundesbahn, die Lufthansa und durch bestimmte nicht bundeseigene Eisenbahnen aufgrund von Verträgen mit der Deutschen Bundespost (im folgenden: Bundespost) von der Mehrwertsteuer. Diese Beförderungsleistungen werden gegen eine Abgeltung oder gegen Vergütung für Rechnung der Bundespost erbracht. Es ist darauf hinzuweisen, daß die genannten Beförderungsunternehmen diese Leistungen aufgrund des deutschen Postgesetzes (§ 4 Absatz 2) und des Luftverkehrsgesetzes (§ 21 Absatz 4) erbringen. Diese von der Kommission als „input" bezeichneten Dienstleistungen sind von der Mehrwertsteuer befreit.

Nach Ansicht der Kommission läuft § 4 Nr. 7 UStG Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie zuwider. Dort heißt es unter der Gesamtüberschrift „Steuerbefreiungen im Inland":

„A. Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten

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;

..."

2. Nach Ansicht der Kommission sind die in Artikel 13 der Sechsten Richtlinie aufgeführten Befreiungstatbestände abschließend und stellen eine von dem in Artikel 2 aufgestellten Grundsatz der Besteuerung von Lieferungen und Dienstleistungen abweichende Ausnahmeregelung dar. Als solche müsse Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a *restriktiv* ausgelegt werden. Zwar spreche die Vorschrift von Befreiungen *bestimmter* dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten, doch könnten nur die in Teil A von Artikel 13 genannten, nicht aber gleichartige Tätigkeiten von der Steuer befreit werden. Der Mehrwertsteuer unterlägen somit nach Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 3 in Verbindung mit Anhang D Nr. 2 der Sechsten Richtlinie die Lieferung von Wasser, Gas, Elekrizität und thermischer Energie.

Die Kommission vertritt eine organisationsrechtliche Auslegung des Begriffs der öffentlichen Posteinrichtungen. Es handele sich um einen autonom auszulegenden gemeinschaftsrechtlichen Begriff, der sich nur auf die bekannten staatlichen Posteinrichtungen beziehen könne, hier ausschließlich auf die Bundespost, und nicht auf Unternehmen, die für Rechnung dieser Einrichtung tätig

seien. Nur die von diesen Einrichtungen *unmittelbar* erbrachten Dienstleistungen seien von der Steuer befreit, nicht jedoch die Leistungen Dritter, die für deren Rechnung handelten.

Demgegenüber vertritt die Bundesrepublik Deutschland im wesentlichen eine „funktionelle", an das Kriterium der materiellen Tätigkeit anknüpfende Auslegung. Von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführte Leistungen seien all jene Leistungen, die *unmittelbar* oder *mittelbar* von der Post erbracht würden. Unabhängig davon, ob die Postorganisation selbst oder für ihre Rechnung arbeitende Unternehmen die Leistung erbrächten, sei die Brief- und Paketbeförderung als eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit anzusehen. Wie sich aus dem Wortlaut von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a ergebe, enthalte die Richtlinie ein Steuerprivileg zugunsten dieser Tätigkeiten.

Der Begriff „öffentliche Posteinrichtungen" in der deutschen Fassung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a könne zwar dahin verstanden werden, daß er die Post als Organisation bezeichne, doch könne unter dem Begriff „services publics" der französischen Fassung sowohl die Organisation als auch die materielle Tätigkeit verstanden werden. Aber auch der deutsche Begriff könne eine weitere Bedeutung haben.

Da der Wortlaut eine Entscheidung zwischen den gegensätzlichen Auffassungen nicht gestatte, müsse auf die Regeln der systematischen und teleologischen Auslegung zurückgegriffen werden; dabei sei in Ermangelung einer Aussage in der Begründung der Richtlinie auf den Inhalt der Artikel 4 Absatz 5 und 13 Teil A der Richtlinie zurückzugreifen. Die anderen Buchstaben (b bis q) von Artikel 13 Teil A bezögen sich auf — je nach dem verfolgten Zweck — öffentliche oder private materielle *Tätigkeiten.* Artikel 4 Absatz 5 stelle für die Steuerbefreiung zugunsten öffentlicher Einrichtungen nicht auf einen organisationsrechtlichen Begriff, sondern auf die Ausübung bestimmter materieller Tätigkeiten ab. Einrichtungen des öffentlichen Rechts seien damit letztlich alle Einrichtungen — ob juristische Personen des öffentlichen Rechts oder sogenannte beliehene Unternehmen — , die öffentliche Gewalt ausübten oder deren Tätigkeit dem Gemeinwohl diene. Der Gerichtshof habe im Urteil vom 17. Dezember 1980 in der Rechtssache 149/79 (Kommission/Belgien, Slg. 1980, 3881) dem Begriff der öffentlichen Verwaltung diese weite Bedeutung gegeben.

Daraus ergeben sich nach Auffassung der Bundesrepublik Deutschland zwei Folgerungen.

Zum einen lasse nur eine weite Auslegung des Begriffs der öffentlichen Einrichtung, die sowohl die unmittelbare als auch die „mittelbare" Verwaltung einschließe, den Mitgliedstaaten gemäß den Regeln des Völkerrechts und des europäischen Rechts die Freiheit, ihren Staatsaufbau selbst zu bestimmen; nur so sei auch der Grundsatz der Lastengleichheit der Mitgliedstaaten zu gewährleisten.

Zum anderen falle die Tätigkeit der Bundespost schon unter den in Artikel 4 Absatz 5 letzter Unterabsatz genannten Begriff der Tätigkeiten, die den öffentlichen Einrichtungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Es widerspreche dem Effet-utile-Prinzip, wenn Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a nicht einen weiteren Anwendungsbereich hätte als Artikel 4 Absatz 5.

Die Deutsche Bundesbahn und die Lufthansa seien nicht nur für Rechnung der Bundespost tätig, sondern durch Gesetz zu Leistungen für diese verpflichtet; sie seien insoweit in die Posteinrichtung im engeren Sinn integriert und übten „mittelbare Postverwaltung" aus. Damit müsse auch diese

Tätigkeit nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a von der Steuer befreit werden.

Die Kommission beanstandet, daß die Bundesrepublik Deutschland den Begriff einer „materiellen Posttätigkeit" nicht definiere. Es bleibe also dabei, daß Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a die Ausnahmen abschließend aufzähle und daher aus sich heraus ausgelegt werden müsse, denn Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 4 verweise gerade auf diese Bestimmung. Artikel 4 könne nicht herangezogen werden, um die öffentlichen Eisenbahnen und die Luftverkehrsgesellschaften zur mittelbaren Postverwaltung und damit wieder zum Teil der Posteinrichtungen im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a zu machen. Ein gemeinschaftsrechtlicher, autonom ausgelegter Begriff der öffentlichen Posteinrichtungen könne nicht an die Tätigkeit, sondern allein an die Organisation anknüpfen.

3. Zur Entscheidung des Rechtsstreits ist zunächst zu untersuchen, wie sich die auszulegenden Vorschriften in das mit der Richtlinie geschaffene System einfügen.

Nach dem Grundsatz des Artikels 2 der Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer alle „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt".

Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 enthält folgende allgemeine Ausnahme:

„Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben."

Dienstleistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts unterliegen also grundsätzlich nicht der Mehrwertsteuer.

Nach den beiden folgenden Unterabsätzen unterliegen der Mehrwertsteuer jedoch auch

— Tätigkeiten solcher Einrichtungen, die im Falle der Steuerfreiheit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würden (Unterabsatz 2),

— die im Anhang D der Richtlinie aufgeführten Tätigkeiten öffentlicher Einrichtungen (Unterabsatz 3), wie etwa die Beförderung von Gütern, die Beförderung von Personen oder das Fernmeldewesen.

Unterabsatz 4 des Artikels 4 Absatz 5 schließlich lautet:

„Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen."

Das allgemeine System läßt sich also wie folgt beschreiben:

Der Mehrwertsteuer unterliegen alle Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen, der keine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist oder nicht im Rahmen von in Artikel 13 Teil A und B genannten Tätigkeiten handelt. Letztgenannte lassen sich in gewisser Weise Tätigkeiten der öffentlichen Gewalt gleichstellen. Der Kommission zufolge ist diese Gleichstellung das Ergebnis eines „Kompromisses" zwischen den Mitgliedstaaten im Rahmen der Vorarbeiten zu der Richtlinie. Somit habe sie Ausnahmecharakter und sei abschließend. Ihre Bedeutung müsse jedoch noch im Wege der Auslegung ermittelt werden.

Gestützt auf den unterschiedlichen Wortlaut des Artikels 4 Absatz 5 („Einrichtungen des öffentlichen Rechts") und des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a („öffentliche Posteinrichtungen") macht die Bundesrepublik Deutschland geltend, beide Bestimmungen hätten einen unterschiedlichen Anwendungsbereich.

Während der erste Begriff eindeutig ist, kann der zweite, der dem französischen Recht entstammt, organisationsrechtliche oder funktionelle Bedeutung haben. Die Parteien haben unterschiedliche Auslegungsmethoden vorgeschlagen: Während die Kommission sich in erster Linie auf eine Auslegung des Wortlauts von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a stützt, beruft sich die Bundesrepublik Deutschland auf den Sinn und Zweck der Bestimmung.

4. Wie die Parteien eingeräumt haben — die Kommission hat sich insoweit in der Sitzung der Auffassung der Bundesrepublik Deutschland genähert - , ist eine Auslegung des Wortlauts der deutschen und der französischen Fassung der Richtlinie wohl nicht der geeignetste Weg, um die Bedeutung des Begriffs „öffentliche Posteinrichtungen" zu ermitteln.

Daher ist die Rechtsprechung des Gerichtshofes zum Problem unterschiedlicher Sprachfassungen von Rechtsvorschriften zugrunde zu legen, die unterschiedliche Begriffe verwenden, so daß sich aus der verwendeten Terminologie keine sicheren rechtlichen Folgerungen ziehen lassen.

Vor kurzem noch haben Sie entschieden, daß

„die fragliche Vorschrift, ... falls die sprachlichen Fassungen voneinander abweichen, nach dem allgemeinen Aufbau und dem Zweck der Regelung ausgelegt werden [muß], zu der sie gehört" (Urteil vom 28. März 1985 in der Rechtssache 100/84, Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1985, 1177).

Damit verweisen Sie auf eine solche systematische und teleologische Auslegung.

Die Begründungserwägungen der Richtlinie enthalten keinen ausdrücklichen Hinweis auf die Gründe für die in Artikel 13 vorgesehenen Steuerbefreiungen.

Ziel der Richtlinie ist die vollständige Finanzierung der Gemeinschaft durch eigene Mittel. Diese Mittel umfassen vor allem die Mehrwertsteuereinnahmen, die sich aus der Anwendung eines gemeinsamen Satzes

„auf eine steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ergeben, welche einheitlich nach Gemeinschaftsvorschriften bestimmt wird" (zweite Begründungserwägung).

Die elfte Begründungserwägung lautet:

„Im Hinblick auf eine *gleichmäßige Erhebung der eigenen Mittel in allen Mitgliedstaaten* ist es erforderlich, eine gemeinsame Liste der Steuerbefreiungen aufzustellen" (Hervorhebungen von mir).

Die Richtlinie soll also der Gemeinschaft eigene Mittel sichern, indem sie ein auf einer einheitlichen Bemessungsgrundlage beruhendes, für alle Mitgliedstaaten gleiches Abgabensystem schafft.

Der Bundesrepubulik Deutschland kann nicht widersprochen werden, wenn sie unter Hinweis auf dieses Ziel geltend macht, daß die Richtlinie nicht in die den Mitgliedstaaten vorbehaltene Befugnis zur Ausgestaltung ihrer Posteinrichtungen eingreifen kann. Die Richtlinie zielt nämlich nicht auf eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über das Postwesen. Zwar kann sie als Anreiz wirken, doch enthält sie keinerlei Zwang, der die Freiheit der Mitgliedstaaten auf diesem Gebiet beeinträchtigt.

Überdies ist darauf hinzuweisen, daß zur Ausarbeitung von Richtlinien Konsultationen und Verhandlungen stattfinden, die es jedem Mitgliedstaat vor Erstellung eines endgültigen Textes erlauben, seine Bedenken und Vorbehalte geltend zu machen, die sich zwingend aus dem Gesichtspunkt der Wahrung seiner ausschließlichen Zuständigkeiten ergeben.

In diesem Sinne weist die Kommission darauf hin, daß die Bundesregierung beim

Erlaß der Richtlinie durch den Rat wissen mußte, welche Auswirkungen diese Regelung auf ihr innerstaatliches Recht haben mußte.

Die Bundesrepublik Deutschland macht, wie bereits ausgeführt, ferner geltend, der Begriff der öffentlichen Einrichtungen müsse auch die mittelbare Verwaltung umfassen, damit der Grundsatz der Lastengleichheit der Mitgliedstaaten gewahrt werde.

Eine gemeinschaftsrechtliche Definition des Begriffs der „öffentlichen Posteinrichtungen" hätte zwar den entscheidenden Vorteil gehabt, die Entstehung von Lastenungleichheit zu verhindern. Wird diesem Begriff in der ganzen Gemeinschaft dieselbe Bedeutung beigemessen, so ergibt sich daraus ohne weiteres eine einheitliche Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer und eine Gleichbehandlung der Mitgliedstaaten. Es ist jedoch nicht sicher, daß die Auslegung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a von einer genauen Bestimmung des Begriffs der öffentlichen Einrichtung abhängt.

Es geht hier nämlich nicht um die Frage, ob die postalische Tätigkeit dem Gemeinwohl dient, was zwingende Voraussetzung für die Annahme einer öffentlichen Einrichtung ist. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall unzweifelhaft erfüllt; der Richtliniengeber der Gemeinschaft hat vorgesehen, daß die in diesem Bereich erbrachten Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen den Tätigkeiten zuzurechnen sind, die als im Gemeinwohl liegend von der Steuer befreit sind.

Eher kommt es darauf an, ob der doppeldeutige — um mit Raymond Odent zu sprechen „amphibolische" — Begriff der öffentlichen Einrichtungen organisationsrechtliche oder funktionelle Bedeutung hat. Er hat organisationsrechtliche Bedeutung, wenn er eine Verwaltungseinrichtung bezeichnet, er hat funktionelle Bedeutung, wenn er eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit bezeichnet.

Nach Ansicht der Kommission ist der Begriff organisationsrechtlich zu verstehen: Wenn die Urheber der Sechsten Richtlinie auf eine Aufzählung der unter Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a fallenden Posteinrichtungen verzichtet hätten, dann deshalb, weil sie es als bekannt angesehen hätten, welche öffentliche Einrichtung in jedem Mitgliedstaat die Posteinrichtung sei. Um dem Begriff gemeinschaftsrechtlichen Charakter zu verleihen, müsse man ihn also anhand eines organisationsrechtlichen Kriteriums auf die Posteinrichtungen des öffentlichen Rechts beschränken.

Diese Argumentation, mit der mehr behauptet als abgeleitet wird, ist für sich genommen nicht überzeugend. Sie vermag nicht zu erklären, warum in Artikel 4 Absatz 5 und in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a unterschiedliche Wendungen (s. o. unter 3.) gebraucht werden.

Der staatliche Charakter der öffentlichen Einrichtung, an den das von der Kommission gewählte organisationsrechtliche Kriterium anknüpft, scheint keineswegs unveränderlich. So haben Sie anläßlich der Rechtssache 41/83 (Italienische Republik/Kommission, Urteil vom 20. März 1985, Slg. 1985, 880) feststellen können, daß bestimmte öffentliche Posteinrichtungen, in jenem Fall British Telecommunications, sehr wohl privatisiert werden können.

Mit Hilfe des an die öffentlich-rechtliche Rechtsform der Posteinrichtung anknüpfenden organisationsrechtlichen Kriteriums läßt sich der Begriff der öffentlichen Einrichtung nicht genauer bestimmen als mit dem von der Bundesrepublik Deutschland gebrauchten funktionellen Kriterium; letztere räumt ein, daß sich die „materielle Tätigkeit" der Post nicht genau definieren lasse, und greift daher auf zusätzliche formelle Parameter, wie etwa die gesetzlichen Verpflichtungen der Eisenbahn- und Luftfahrtgesellschaften gegenüber der Post zurück. Man darf sich daher nicht auf die Alternative zwischen der

organisationsrechtlichen Auffassung der Kommission und der materiellen Betrachtungsweise der Bundesrepublik Deutschland beschränken lassen, sondern muß — Ihrer Rechtsprechung folgend — die Lösung des Problems in einer Auslegung suchen, die sowohl dem Wortlaut als auch der Systematik als auch dem Zweck der Richtlinie Rechnung trägt.

Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie definiert den Begriff des Mehrwertsteuerpflichtigen. Steuerpflichtig ist, wer eine der in der Richtlinie genannten Tätigkeiten ausübt. Auf die Rechtsform des Handelnden kommt es nicht an, allein entscheidend ist die Ausübung der Tätigkeit. Die Ausübung einer der in Artikel 2 der Richtlinie genannten Tätigkeiten zieht die Steuerpflicht nach sich, die Ausübung einer der in den Artikeln 13 und 28 genannten Tätigkeiten befreit von der Steuerpflicht. So betrifft Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a die Ausübung der gesamten postalischen Tätigkeit mit Ausnahme der Personenbeförderung und des Fernmeldewesens. Wer eine solche Tätigkeit ausübt, ist von der Steuer befreit. Auf die Rechtsform der ausführenden Stelle kommt es nicht an, diese Rechtsform kann gemäß Artikel 4 Absatz 1 Unterabsatz 4 von jedem Mitgliedstaat frei bestimmt werden. Derjenige, der die Steuerbefreiung geltend macht, muß lediglich dartun, daß er *selbst* die Aufgabe der öffentlichen Posteinrichtung wahrnimmt.

Eine gemeinschaftsrechtliche Antwort läßt sich daher nicht anhand einer Definition des Begriffs der Einrichtung, sondern anhand des Begriffs des Steuerpflichtigen geben. Nicht nur aus einer grammatikalischen Auslegung des Ausdrucks „*von* den öffentlichen Posteinrichtungen" in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a, sondern auch aus der allgemeinen Definition des Steuerpflichtigen in Artikel 4 Absatz 1 ergibt sich aber, daß diese Eigenschaft aus der *unmittelbaren* Ausübung einer Tätigkeit folgt. Die Ansicht, daß die „mittelbare" Ausübung einer nicht steuerpflichtigen Tätigkeit die Steuerpflichtigeneigenschaft entfallen läßt, läuft auf eine grundlose Ausweitung der Bedeutung der Vorschrift hinaus, die um so weniger gerechtfertigt ist, als Artikel 13 eine Ausnahme vom Grundsatz des Artikels 2 bildet.

Die Diskussion über den Begriff „materielle Tätigkeit" der Post ist nur solange von Belang, wie es darum geht, den Begriff der öffentlichen Einrichtung in Anknüpfung an ein materielles und nicht organisationsrechtliches Kriterium zu bestimmen. Sie verliert ihren Nutzen, wenn man davon ausgeht, daß es nach Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 4 Sache der Mitgliedstaaten ist, die postalische Tätigkeit zu definieren und zu regeln.

Folgt man dieser Auslegung, so wird auch die praktische Wirksamkeit von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a deutlich: Artikel 4 Absatz 5 Unterabsätze 1 bis 3 bezieht sich nur auf die Tätigkeit von Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Unterabsatz 4 dieses Artikels *stellt* diesen Tätigkeiten solche *gleich*, die *von anderen Einrichtungen* ausgeübt werden können. Die postalische Tätigkeit, bei der es sich um eine öffentliche Aufgabe handelt, kann von anderen Einrichtungen als solchen des öffentlichen Rechts wahrgenommen werden: Sie *kann* mehrwertsteuerrechtlich als eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne von Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 angesehen *werden*. Alles hängt davon ab, ob die Einrichtung, die die postalische Tätigkeit oder einen Teil derselben nach dem Gesetz wahrzunehmen hat, diese Tätigkeit selbst ausübt.

5. Die Bundesrepublik Deutschland macht zwar geltend, der Bundesbahn und der Lufthansa obliege eine gesetzliche Verpflichtung gegenüber der Bundespost. Dieses Vorbringen hält einer Prüfung am Wortlaut der Richtlinie nicht stand, nach deren Artikel 6 eine Leistung, die „in der Ausführung eines Dienstes ... kraft Gesetzes" be-

steht, als Dienstleistung gilt. Zudem heißt es in § 1 Absatz 1 Nr. 1 UStG selbst:

„Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn

a) der Umsatz aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird ..."

Demnach gilt für Leistungen und Lieferungen von Lufthansa und Bundesbahn eine Ausnahme von der allgemeinen staatlichen Regelung, die Artikel 6 der Richtlinie auf den ersten Blick zuwiderläuft.

Die Bundesrepublik Deutschland macht ferner geltend, die Bundesbahn und die Lufthansa handelten für die Bundespost und übernähmen selbst deren Tätigkeit. Es handele sich um „mittelbare Staatsverwaltung".

Der Bundespost steht es völlig frei, ihre Tätigkeit nach Belieben zu gestalten. Unbestritten ist jedoch, daß sie die Brief- und Paketbeförderung selbst durchführen könnte. Die Übertragung dieser Tätigkeit auf andere Unternehmen beruht auf einer zweifellos gerechtfertigten wirtschaftlichen Entscheidung, deren Grenzen jedoch durch die in der Richtlinie festgelegten Ziele gezogen werden: gleichmäßiges Steuererhebungssystem in den Mitgliedstaaten, Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer und Sicherstellung der eigenen Mittel der Gemeinschaft. Daraus folgt, daß nur die Dienstleistungen von der Steuer befreit werden können, die von den Einrichtungen, denen die postalische Tätigkeit gesetzlich obliegt, *unmittelbar* erbracht werden.

Jede andere Lösung hätte zur Folge, daß eine Entscheidung dieser Einrichtungen, andere ihnen obliegende Tätigkeiten auf verschiedene Privatunternehmen zu übertragen, eine Zunahme von Steuerbefreiungen in verschiedenen Wirtschaftssektoren mit der Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen in diesen Sektoren und einer Schmälerung der eigenen Mittel der Gemeinschaft bewirken würde. Nichts hindert einen Mitgliedstaat daran, die gesamte postalische Tätigkeit einem Privatunternehmen zu übertragen, doch müßte dieses die übertragene Tätigkeit dann *selbst* ausüben, um in den Genuß der Steuerbefreiung zu kommen.

6. Demgemäß beantrage ich,

— festzustellen, daß die Bundesrepublik Deutschland gegen ihre Verpflichtungen aus den Artikeln 5 und 189 EWG-Vertrag und aus der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) und insbesondere aus den Artikeln 2, 4 Absatz 5 und 13 Punkt A Absatz 1 Buchstabe a dieser Richtlinie verstößt, indem sie die auf Gesetz beruhenden Leistungen der Beförderungsunternehmen für die Deutsche Bundespost gemäß § 4 Nr. 7 UStG von der Mehrwertsteuer befreit,

— der Bundesrepublik die Kosten aufzuerlegen.