

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
Geleitwort .....	V
Vorwort .....	VII
Inhaltsübersicht .....	IX
<b>Einführung</b> .....	<b>1</b>

## 1. Teil:

### Die Umsatzsteuer im Binnenmarkt

<b>A. Primärrechtliche Fokussierung auf indirekte Steuern</b> .....	<b>3</b>
<b>B. Europäisierung des Umsatzsteuerrechts</b> .....	<b>4</b>
I. Übergang zur Allphasennettoumsatzsteuer. ....	4
1. Wettbewerbsverzerrende Allphasenbruttoumsatz-	
besteuerung .....	5
2. Wettbewerbsneutrale Allphasennettoumsatzsteuer ....	5
3. Typologie der Umsatzsteuer: Allgemeine Verbrauch-	
besteuerung .....	7
II. Angleichung der Bemessungsgrundlage .....	8
<b>C. Primärrechtliche Disziplinierung der Umsatzsteuer-</b>	
<b>    gesetzgebung</b> .....	<b>9</b>
I. Kompetenzstiftende Harmonisierungsanforderungen .....	11
1. Zielvorgabe: Binnenmarkt .....	11
a) Bestimmungslandprinzip .....	12
b) Herkunftslandprinzip .....	12
2. Verhältnismäßigkeit der Harmonisierung .....	13
II. Wirtschaftsverfassungsrechtliche Beschränkungen .....	14
1. Subjektive Funktionsgarantien .....	16
a) Grundfreiheiten .....	16
b) Wirtschaftsbezogene Unionsgrundrechte .....	17
2. Die Wettbewerbsvorschriften .....	19
3. Das Neutralitätsprinzip .....	19
4. Regel-Ausnahme-Prinzip als Konfliktlösungsansatz ....	21
III. Grenzüberschreitende Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt	22

1. Besteuerung im Ursprungs- oder Bestimmungsstaat . . . . .	23
a) Bestimmungslandprinzip . . . . .	23
b) Ursprungslandprinzip . . . . .	23
2. Übergangsregime und Binnenmarktvollendung . . . . .	24
a) Grenzüberschreitende Warenlieferungen innerhalb der EU . . . . .	25
b) Sonstige Leistungen . . . . .	25
3. Binnenmarktadäquate Grenzbesteuerung . . . . .	26
a) Besteuerungsprinzipien und Kompetenzschränken . . . . .	26
b) Grundfreiheitsliche Wirkungsverhältnisse . . . . .	28
4. Strategiewechsel der Kommission und Ausblick . . . . .	29

## 2. Teil:

### Befreiungen im System der Umsatzsteuer

<b>A. Die Wirkungsweise von Umsatzsteuerbefreiungen . . . . .</b>	<b>31</b>
I. Echte Umsatzsteuerbefreiungen . . . . .	32
II. Unechte Umsatzsteuerbefreiungen . . . . .	32
III. Ungewisse Belastungsinzidenz infolge unechter Befreiungen . . . . .	33
IV. Tatbestandliche Konkurrenz . . . . .	34
<b>B. Unterschiedliche Zielsetzungen von Umsatzsteuerbefreiungen . . . . .</b>	<b>35</b>
I. Echte Befreiungen mit grenzüberschreitendem Bezug . . . . .	35
II. Unechte Befreiungen mit innerstaatlichem Bezug . . . . .	36
1. Andere Tätigkeiten, Art. 135 MwStSystRL . . . . .	37
2. Bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten, Art. 132 MwStSystRL . . . . .	38
III. Objektive und subjektive Umsatzsteuerbefreiungen . . . . .	40
IV. Mitgliedstaatliche Befreiungsautonomie . . . . .	41
1. Befreiungsspezifische Gestaltungsfreiheiten . . . . .	42
a) Optionale Bedingungen, Art. 133 MwStSystRL . . . . .	42
b) Optionsrechte, Art. 137 MwStSystRL . . . . .	42
c) Tatbestandliches Umsetzungsermessen . . . . .	43
d) Übergangsregime, Art. 370 ff MwStSystRL . . . . .	44
e) Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH, Art. 267 AEUV . . . . .	45
2. Nationale Befreiungsautonomie und Binnenmarkt- kompatibilität . . . . .	46
3. Fazit . . . . .	48
V. Unechte Umsatzsteuerbefreiungen als Systembruch . . . . .	48

1. Auslegungsgrundsätze des EuGH .....	50
2. Normative Verortung der Systemkritik .....	51

### 3. Teil:

#### Die Umsatzsteuerbefreiung von Postdienstleistungen

<b>A. Freistellung auf nationaler Ebene – ein Überblick bis 1977 .....</b>	<b>53</b>
I. Befreiung versus Steuerbarkeit von Postumsätzen .....	55
II. UStG 1967 .....	57
III. Aufhebung der Befreiung zum 01.01.1977 .....	60
<b>B. Die Richtlinienvorgabe zur Befreiung von Postdienstleistungen .....</b>	<b>61</b>
I. Richtlinienkonforme Substituierbarkeit zwingender Befreiungstatbestände .....	62
1. Alternativität zwischen Befreiung und Steuerbarkeits- ausschluss .....	62
2. Ausübung öffentlicher Gewalt .....	63
3. Substitution im Schnittpunkt der Wettbewerbsrelevanz .....	65
a) Steuerpflichtvorbehalt versus Befreiungszwang .....	66
b) Spezieller Wettbewerbsvorbehalt, Art. 13 Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL .....	68
II. Historische Entwicklung .....	69
1. Entlastung der Leistungsempfänger. ....	69
2. Organisatorische Neutralität .....	70
III. Objektiv-subjektive Tatbestandsstruktur .....	71
1. Kernbereich der Postdienste .....	71
2. Subjektive Konturierung .....	72
IV. Derogation des subjektiven Befreiungsmerkmals – ein gescheiterter Versuch .....	73
<b>C. Postneuorganisation und strukturakzessorische Umsatzsteuerbefreiung .....</b>	<b>75</b>
I. Neustrukturierung und richtlinienwidrige Nichtumsetzung (Postreform I). ....	75
II. Postprivatisierung (Postreform II) .....	77
1. Übergang zum Gewährleistungsstaat und Postregulierung, Art. 87f GG .....	77
2. Europarechtliche Implikationen und überschießende Privatisierung .....	78
III. Unmittelbar dem Postwesen dienende Umsätze, § 4 Nr. 11b UStG a.F. ....	80

1. Die Postregulierung als Leitlinie der Umsatzsteuer-	
befreiung . . . . .	81
a) Monopolleistungen und Lizenzbereich . . . . .	82
b) Universaldienstleistungen . . . . .	83
c) Unmittelbar dem Postwesen dienende Umsätze . . . . .	86
2. Liberalisierungskonforme Umsatzbesteuerung –	
„Dansk Postordreforening“ . . . . .	87
3. Wettbewerbsverzerrung im Lichte der Äquivalenz-	
funktion . . . . .	88
a) Wettbewerbsneutrale Auslegung von	
§ 4 Nr. 11b UStG a.F. . . . .	89
aa) Befreiung im Monopolsegment: „Geelhoedsches“	
Modell. . . . .	89
bb) Subjektive Erweiterung . . . . .	90
b) Neugewichtung der Äquivalenzfunktion . . . . .	90
<b>D. Personenneutrale Befreiung – § 4 Nr. 11b UStG unter</b>	
<b>Reformzwang . . . . .</b>	<b>92</b>
I. Umsatzsteuerbefreiung am Scheideweg – Änderung oder	
Abschaffung? . . . . .	93
1. Vollständige Streichung des § 4 Nr. 11b UStG a.F. . . . .	93
2. Erster Regierungsentwurf und die ursprüngliche	
Reformvorstellung . . . . .	93
II. Befreiungsvorgaben aus Luxemburg: Das Urteil	
„TNT Post UK“ . . . . .	94
1. Subjektiv basierte Interpretationsmaxime . . . . .	97
2. Der rechtliche Leistungskontext als Begrenzung des	
Neutralitätsprinzips . . . . .	98
3. Subjektspezifischer Befreiungsumfang . . . . .	100
a) Abgrenzung zwischen befreiten und nicht befreiten	
Umsätzen . . . . .	100
b) Das Neutralitätsprinzip in tatbestandsbegrenzender	
Funktion . . . . .	101
c) Leistungen von allgemeinem wirtschaftlichem	
Interesse . . . . .	101
III. Reform des Value Added Tax Act 1994 . . . . .	102
1. Kein abstrakter Unternehmerbezug . . . . .	103
2. Leistungsspezifische Subjektivierung . . . . .	104
3. Ausnahmetatbestände . . . . .	105
IV. Neufassung des § 4 Nr. 11b UStG im Kontext der	
Postmarktöffnung . . . . .	106
1. Abschaffung als richtlinienwidriger Ansatz . . . . .	106

2. Unmittelbare Wirksamkeit von Art. 132 Abs. 1 lit. a) MwStSystRL .....	107
3. Reformkonzept für § 4 Nr. 11b UStG .....	107
a) Flächendeckende Teilversorgung .....	108
b) Subjektive Öffnung .....	109
<b>E. Unionsrechtskonformität von § 4 Nr. 11b UStG.....</b>	<b>110</b>
I. Der objektiv befreite Leistungsumfang .....	110
1. Befreiungsrechtliche Bindung an das Universaldienst- konzept .....	111
a) Flächendeckende Grundversorgung .....	111
b) Mitgliedstaatliche Umsetzung als zwingende Leitlinie .....	113
2. Unionsrechtswidrige Missachtung der ordnungs- rechtlichen Akzessorietät .....	114
II. Ausgenommene Leistungen, § 4 Nr. 11b Satz 3 UStG .....	115
1. Individuell ausgehandelte Vereinbarungen, § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. a) UStG .....	115
2. AGB-Leistungen, § 4 Nr. 11b Satz 3 lit. b) UStG .....	116
a) Zulässiger Ausschluss von AGB-Leistungen .....	116
b) Abweichende Qualitätsbedingungen .....	118
c) Günstigere Tarife .....	119
aa) Keine Beeinträchtigung der Grundversorgung ....	120
bb) Konkrete Entgeltvorschriften .....	122
3. Zwischenergebnis .....	124
III. Steuerpflichtigkeit der öffentlichen Postzustellung .....	125
IV. Subjektive Befreiungsvoraussetzungen .....	126
1. Unternehmerspezifische Anforderungen gemäß der Jurisdiktion .....	127
a) Zulässige Verpflichtungsformen .....	127
aa) Hoheitlich begründete Verpflichtung .....	128
bb) Gleichwertige Selbstverpflichtung .....	128
b) Gemeinwohlbindung als Konstante im Verpflichtungs- kontext .....	130
c) Rechtsstatsächliche Verpflichtung .....	132
2. Unionsrechtskonformität von § 4 Nr. 11b Satz 2 UStG ..	134
a) Die Selbstverpflichtung als zwingender Ansatz?.....	135
aa) Selbstverpflichtung der DPAG .....	135
bb) Latente Verpflichtung durch Marktbeherrschung, § 13 Abs. 2 PostG.....	137
b) Effektives Kontrollverfahren .....	139
aa) Überprüfung im Verbund zwischen BZSt und BNetzA .....	139
bb) Zeitlich kongruente Kontrolle .....	142

c) Befreiungsrechtliche Dispositionsbefugnis .....	143
aa) Richtlinienwidrige Option zugunsten der DPAG ..	143
bb) Konstitutive Wirkung der Selbstverpflichtung ....	145
1) Gegenkonzept: Zwingende Bescheinigungs- erteilung .....	145
2) Richtlinienkonforme Optionsmöglichkeit .....	146
d) Befreiungswirkung im Lichte unternehmerischer Organisationsfreiheit .....	147
aa) Befreiung des Organträgers .....	148
bb) Befreiungskonforme Kooperationsverhältnisse ....	149
3. Subjektspezifische Gestaltungsspielräume auf nationaler Ebene .....	150
a) Unternehmerische Ausrichtung der Postdienst- befreiung .....	151
aa) Selektiv wirksame Umsetzungen in rechts- vergleichender Betrachtung. ....	151
1) Vereinigtes Königreich .....	152
2) Österreich .....	152
bb) Subjektive Selektion im Fokus der Rechtsprechung	153
cc) Fazit: Wettbewerbskonforme Befreiung als optionale Grundausrichtung .....	157
b) Ordnungsrechtlich induzierte Ausschlusswirkung ...	157
aa) Territorial begrenzte Verpflichtung .....	158
bb) Marktbasierte Versorgung .....	159
1) Uniforme Kernelemente staatlicher Gewähr- leistungsverantwortung .....	160
2) Reflexartiger Schutz des Endverbraucher- interesses .....	161
V. Ergebnis .....	161
<b>F. Die Postdienstbefreiung im grenzüberschreitenden Kontext ....</b>	<b>162</b>
I. Grenzüberschreitende Exemption .....	163
1. Grenzüberschreitende Postzustellung im praktischen Vollzug. ....	163
2. Leistungsort grenzüberschreitend ausgeführter Postdienste .....	166
a) B2C-Leistungen .....	166
b) B2B-Leistungen. ....	168
c) B2B-Leistungsort bei Drittstaatsbezug, § 3a Abs. 8 UStG .....	169
3. Fallinzidenz transnationaler Befreiungswirkung .....	170
a) Innergemeinschaftliche Postdienstleistungen .....	171
b) Postdienstleistungen mit Drittstaatsbezug .....	171
aa) Postsendungen aus Drittstaaten .....	171

bb) Postsendungen aus EU-Mitgliedstaaten .....	172
4. Grenzüberschreitende Befreiung für Auslands-	
zustellungen .....	173
a) Ausgangsproblem: Divergenz zwischen Leistungsort	
und tatsächlicher Ausführung .....	173
b) Zwingende Befreiung innergemeinschaftlicher	
Postdienste .....	175
aa) Verrichtungsgebundene Befreiungsdogmatik .....	177
bb) Befreiungsrechtliches Streckenprinzip versus	
Gesamtbetrachtung .....	179
1) Gesamtbetrachtung nach Ansicht der	
Kommission .....	179
2) Universaldienstspezifische Parzellierung von	
Streckenabschnitten .....	180
c) Befreiung drittstaatlicher Postanbieter .....	182
aa) Strukturverwandte Anknüpfung an die bilaterale	
Zustellverpflichtung .....	183
bb) Drittstaatenspezifische Gemeinwohlbedingungen	
184	
5. Ergebnis .....	185
II. Postdienstleistungsbefreiung in Konkurrenz zur Ausfuhr-	
befreiung .....	186
1. Grenzüberschreitende Paketsendungen als ausfuhr-	
bezogene Güterbeförderung .....	187
2. Anwendungsvorrang der unechten Umsatzsteuer-	
befreiung .....	188
a) Grenzüberschreitende Benachteiligung gemeinwohl-	
spezifischer Postdienstleistungen .....	189
b) Systemkonforme Einbindung in das Bestimmungs-	
landprinzip .....	190

#### 4. Teil:

#### Auswirkungen der Umsatzsteuerbefreiung am Postmarkt

<b>A. Gespaltene Wirkung der Postdienstbefreiung .....</b>	<b>193</b>
I. Preisvorteil im Verhältnis zu nicht vorsteuerberechtigten	
Kunden .....	194
II. Negative Kostenbelastung im vorsteuerberechtigten	
Kundensegment .....	195
<b>B. Wirtschaftliche Auswirkungen in der Gesamtbilanz .....</b>	<b>196</b>
I. Postdienstbefreiung als gesamtbilanzierter Wettbewerbs-	
vorteil .....	197
II. Vorsteuerausschlussbedingte Benachteiligung der DPAG ...	199

III. Die Befreiungssaldierung als notorisch schwierige Aufgabenstellung	200
1. Ökonomisch relevante Bewertungsfaktoren	201
2. Begünstigungsstellung der DPAG	203
a) Wettbewerbsprivileg nach Ansicht der Bundesmonopolkommission	203
b) Zweistufiges Berechnungsverfahren	205
IV. Ergebnis	205
<b>C. Rechtlich relevante Ungleichbehandlung</b>	206
I. Systematische Einordnung der Ungleichbehandlung	207
1. Ungleichbehandlung auf Unternehmerebene	207
2. Ungleiche Steuerbelastung von Konsumaufwendungen	207
a) Postdienstbefreiung auf der Endstufe	207
b) Postdienstbefreiung auf der Zwischenstufe	208
II. Wettbewerbsverzerrungen im Postsektor	208
1. Postalische Ausgangsumsätze im Wettbewerbsverhältnis	209
a) Sachlich relevanter Markt	209
aa) Expressdienst	211
bb) Förmliche Postzustellung	212
cc) Standardbriefdienste	212
1) Postvorbereitende Dienstleistungen	213
2) Nicht adressierte Werbesendungen	213
3) Getrennte Teilmärkte für Geschäfts- und Privatkunden	213
4) Teilleistungen innerhalb der Beförderungskette	214
5) Grenzüberschreitender Standardbriefdienst	217
dd) Standardpaketdienste	219
1) Teilmärkte für Privat- und Geschäftskunden	219
2) Internationaler Paketdienst	220
b) Territorial relevanter Markt	222
c) Zwischenergebnis	223
2. Unechte Befreiung als Markteintrittsbarriere	223

## 5. Teil:

### Befreiungsbedingte Verfassungskonflikte

<b>A. Nationales Verfassungsrecht als untauglicher Prüfungsmaßstab</b>	227
I. Befreiungsharmonisierung ultra vires?	228
II. Beschränkte Grundrechtskontrolle	229
1. Regelungsdichte des Art. 132 Abs. 1 lit. a) MwStSystRL	231
a) Kernbereich der Postdienstbefreiung	231



b) Postordnungsrechtlich induziertes Gestaltungs- ermessen . . . . .	232
c) Optionale Selbstverpflichtung . . . . .	233
2. Ergebnis . . . . .	234
<b>B. Primärrechtliche Prüfungsmaßstäbe . . . . .</b>	<b>234</b>
I. Europäisches Beihilfenrecht . . . . .	235
1. Anwendbarkeit von Art. 107 AEUV auf Unionsbeihilfen . . . . .	236
a) Zwingender Kerngehalt gemäß Art. 132 Abs. 1 lit. a) MwStSystRL . . . . .	239
b) Ermessensabhängige Selbstverpflichtung . . . . .	240
2. Primärrechtliche Beihilfenkontrolle von Sekundärrecht . . . . .	240
a) Ausprägungen der Unternehmerbegünstigung . . . . .	241
aa) Vollständige Einpreisung . . . . .	241
bb) Eigennütziger Einbehalt . . . . .	243
cc) Bilanzierungserfordernis gemäß der beihilferecht- lichen Wirkungsdoktrin . . . . .	244
b) Selektivität im Kontext subjektiver Umsatzsteuer- befreiungen . . . . .	244
aa) Persönliche Selektivität . . . . .	246
bb) Objektiver Leistungsbezug durch subjektive Befreiungsmerkmale . . . . .	247
1) Leistungsspezifische Ausprägungen in Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL . . . . .	248
2) Objektive Gewährleistungsfunktion der Universaldienstverpflichtung . . . . .	251
cc) Fazit: Fehlender Wettbewerbsbezug dogmatischer Klassifizierung . . . . .	251
3. Stellungnahme: Beihilfenkontrolle für mitgliedstaatliche Maßnahmen . . . . .	252
II. Beeinträchtigung der Grundfreiheiten . . . . .	254
1. Anwendungsbereich und Prüfgegenstand . . . . .	254
a) Determinierende Richtlinienvorgaben . . . . .	255
b) Sekundärrechtliches Gestaltungsermessen . . . . .	255
2. Niederlassungsfreiheit, Art. 49 ff AEUV . . . . .	256
a) Sachlicher und persönlicher Schutzbereich . . . . .	256
b) Beeinträchtigung des Schutzbereichs . . . . .	257
aa) Unmittelbare Diskriminierung . . . . .	258
bb) Mittelbare Diskriminierung . . . . .	258
1) Typisierte Regelungswirkung . . . . .	258
2) Statistische Korrelation . . . . .	260
cc) Diskriminierungsfreie Beschränkung . . . . .	261
1) Marktzugangsbeschränkung zum Nachteil nicht befreiter Anbieter . . . . .	263

2) Vorsteuerausschluss zum Nachteil öffentlicher Posteinrichtungen .....	265
3) Zwischenergebnis .....	266
c) Rechtfertigungsmöglichkeit .....	266
aa) Geschriebene Rechtfertigungsgründe, Art. 52 AEUV .....	267
bb) Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe .....	267
3. Dienstleistungsfreiheit, Art. 56 ff AEUV .....	268
a) Grenzüberschreitendes Element .....	268
b) Kein sporadischer Grenzübertritt – Praktischer Vorrang der Niederlassungsfreiheit .....	269
c) Beeinträchtigung im grenzüberschreitenden Kontext ..	270
d) Rechtfertigungsmöglichkeit .....	272
4. Ergebnis .....	272
III. Wirtschaftsbezogene Unionsgrundrechte, Art. 15 und 16 GRCh .....	272
1. Unionsgrundrechtliche Anwendungsprinzipien .....	274
a) Grundsätzlicher Anwendungsvorrang der Charta-rechte .....	274
aa) Grundrechtecharta und ungeschriebene Grundrechte .....	274
bb) Verhältnis der Chartarechte zur EMRK .....	275
b) Verhältnis zu Grundfreiheiten .....	276
2. Schutzbereich der Berufs- und Unternehmerfreiheit ....	276
a) Sachlicher Schutzbereich .....	277
b) Persönlicher Schutzbereich .....	279
3. Beeinträchtigung .....	280
a) Marktzutritts-hemmende Wirkung .....	282
b) Ausschluss vom Vorsteuerabzug .....	282
aa) Eingriffscharakter und Saldierungsverbot .....	283
bb) Ausschlussgründe für die Rechtfertigungsbedürftigkeit .....	283
1) Staatlich kontrollierte Universaldienstleister...	283
2) Selbstverpflichtung als Schutzverzicht .....	285
c) Zwischenergebnis .....	285
4. Rechtfertigungsmöglichkeit .....	286
a) Gesetzliche Grundlage .....	286
b) Wesensgehalt des Art. 16 GRCh .....	286
c) Gemeinwohlbezogene Verhältnismäßigkeitsprüfung ..	287
IV. Das mehrwertsteuerliche Neutralitätsprinzip .....	287
1. Primärrechtliche Verortung der umsatzsteuerlichen Wettbewerbsneutralität .....	288
a) Richtlinienrechtliche Implikationen .....	289

aa) Sekundärrechtliche Präambeln .....	289
bb) Fakultativer Wettbewerbsbezug, Art. 133	
UAbs. 1 lit. d) MwStSystRL .....	291
1) Gegenständliche Begrenzung der Wettbewerbs-	
neutralität .....	291
2) Optionale Umsetzung .....	292
cc) Ausdifferenzierter Wettbewerbsvorbehalt, Art. 132	
Abs. 1 lit. f), l) und o) MwStSystRL .....	294
dd) Zwischenergebnis .....	295
b) Der allgemeine Gleichheitssatz als Fundament	
umsatzsteuerlicher Neutralität .....	295
aa) Binnenmarktdäquate Wettbewerbsneutralität,	
Art. 113 AEUV .....	296
bb) Folgerichtige Verbrauchsteuertypologie .....	297
1) Das Gebot der Folgerichtigkeit .....	298
2) Analoge Bindung der steuerlichen Unionsgesetz-	
gebung .....	299
3) Verbrauchsteuertypologie im funktionalen	
Kontext der Wettbewerbsparität. ....	302
c) Die neutralitätsspezifische Rechtsprechung des EuGH	303
aa) Neutralität als richtlinienbedingter Ansatz .....	303
bb) Neutralität als Ausprägung des Gleichbehandlungs-	
grundsatzes .....	304
cc) Abkehr von der gleichheitsrechtlichen Fundierung	305
1) Differenzierte Sichtweise, Rs. C-174/08 – NCC	
Construction Danmark. ....	306
2) Sekundärrechtliche Fundierung der Neutralität	307
dd) Kritische Würdigung .....	308
1) Umsatzsteuerliche Gleichheit im mehr-	
gliedrigen Verbund .....	309
2) Belastungsneutralität .....	312
d) Ergebnis .....	313
2. Neutralitätsspezifische Implikationen für Umsatzsteuer-	
vergünstigungen .....	313
a) Unternehmerische Ausgangsumsätze .....	314
aa) Die Substituierbarkeit als gleichheitsrechtliche	
Referenz .....	314
bb) Folge: Gleichstellung konkurrierender	
Unternehmer .....	316
1) Formale Gleichstellung – Substitutions-	
verhältnis im engeren Sinne. ....	317
2) Allgemeine Umsatzbesteuerung im Wettbewerb	
um Marktanteile .....	318
3) Stellungnahme .....	319

cc) Wettbewerbsneutralität und subjektive Begünstigungen . . . . .	321
b) Umsatzsteuerneutraler Vorleistungsbezug. . . . .	324
c) Zwischenergebnis . . . . .	326
3. Folgerungen für die unechte Postdienstbefreiung. . . . .	326
a) Anbieterneutrale Konzeption, § 4 Nr. 11b UStG. . . . .	326
aa) Vereinzelter Vorsteuerauschluss für Eingangs- umsätze . . . . .	327
bb) Ausgangsumsätze: Wettbewerb trotz Verpflichtungsstellung. . . . .	327
1) Der rechtliche Kontext im Bedarfsmarkt- konzept . . . . .	328
2) Kritische Würdigung. . . . .	330
b) Subjektive Umsetzung und rechtfertigungsrelevante Gestaltungsspielräume . . . . .	332
4. Rechtfertigung grundrechtsrelevanter Unionsbeihilfen. . . . .	333
V. Neuausrichtung des Gleichheitssatzes auf Verbraucher- ebene . . . . .	335
1. Regelungsakzessorischer Vergleichsmaßstab (Rs. C-390/15, „RPO“) . . . . .	335
a) Relativierung der Unternehmerperspektive in Reinform. . . . .	336
b) Kritik an der regelungsakzessorischen Vergleichs- gruppenbildung. . . . .	337
2. Umsatzsteuerlicher Belastungsgrund aus Verbraucher- perspektive . . . . .	340
a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als (umsatz)steuerlicher Gerechtigkeitsmaßstab . . . . .	341
aa) Leistungsfähigkeitsgerechte Konsumbesteuerung . . . . .	342
bb) Bindung der sekundärrechtlichen Umsatzsteuer- harmonisierung . . . . .	344
b) Gebot zu gleichheitskonformer Kaufkraftbelastung . . . . .	346
aa) Steuerliche Verschonung existenzieller Bedürfnis- befriedigung . . . . .	348
1) Grundgesetzlicher Schutz des soziokulturellen Existenzminimums . . . . .	348
2) Gleichheitsrechtlich induzierte Existenz- verschonung auf Unionsebene . . . . .	352
(aa) Disponible Bedürfnisbefriedigung als ver- brauchsteuertelegische Bezugsgröße . . . . .	352
(bb) Qualitative und quantitative Zuordnung . . . . .	355
(cc) Mitgliedstaatliche Folgeverantwortung . . . . .	356
3) Zwischenergebnis . . . . .	357
bb) Verbotene Umsätze und Wertneutralität . . . . .	358

c) Gleichheitswidrige Konsumbelastung mittels verdeckter Umsatzsteuer. ....	359
d) Konsequenzen für die Postdienstbefreiung .....	360
e) Relation zwischen Neutralität und Leistungsfähigkeit	362
VI. Ergebnis .....	364

## 6. Teil:

### Verhältnismäßigkeit unechter Umsatzsteuerbefreiungen

<b>A. Entfall der Regelsteuerpflicht .....</b>	<b>366</b>
I. Legitime Zielsetzung .....	366
1. Art. 132 Abs. 1 lit. a) MwStSystRL – Befreiungs- kontinuität im Strukturwandel. ....	367
2. Maßstäbe der Ziellegitimität .....	369
a) Binnenmarktadäquate Motivlagen, Art. 113 AEUV. ...	370
aa) Die EU-Eigenmittelfinanzierung, Art. 311 AEUV. ..	370
bb) Die Systematik der grenzüberschreitenden Umsatzbesteuerung .....	371
cc) Außersteuerliche Ziele im Kontext binnenmarkt- akzessorischer Harmonisierung .....	372
b) Umsatzsteuersystematische Zieladäquanz .....	376
3. Universale Postdienstversorgung als primärrechts- konformer Allgemeinwohlbelang .....	379
II. Geeignetheit zur Zielförderung .....	380
1. Inhaltliche Bezugspunkte der Geeignetheitsprüfung ....	383
2. Freistellung und Vorsteuerauschluss .....	385
a) Unternehmereigene Wertschöpfung .....	385
b) Ambivalente Kundenstellung .....	386
3. Begünstigung der Steuerträger .....	387
a) Erschwinglichkeit und Kostenorientierung, Art. 12 PostRL. ....	389
b) Ineffiziente Grundversorgung .....	391
aa) Marktwirtschaftlich induzierte Überwälzungs- prognose .....	392
bb) Folgerichtigkeit der Befreiungswirkung .....	393
4. Ergebnis .....	394
III. Erforderlichkeit .....	395
1. Echte Befreiungen / Nullsatzbesteuerung. ....	396
a) Systemkompatible Entlastungseffizienz. ....	397
b) Verzerrungspotenzial und Kostenintensität. ....	398
aa) Ungleichbehandlung der Ausgangssumsätze. ....	399
bb) Neutralitätswidrige Vorsteuerbelastung. ....	399
cc) Verwerfungen im Gemeinnützigkeitssektor ....	401

c) Durchbrechung des allgemeinen Verbrauchsteuer-	
prinzips . . . . .	403
d) Formelle Lasten . . . . .	404
aa) Partielle Steuerbefreiung . . . . .	404
bb) Verwaltungskosten und Streitanfälligkeit . . . . .	405
cc) Ungesicherte Abwägungsbilanz . . . . .	406
e) Entlastung der Steuerträger . . . . .	408
f) Fazit: Unehchte Postdienstbefreiung als schonender	
Subventionsansatz . . . . .	408
2. Ermäßigte Steuersätze . . . . .	410
a) Gegenstandsbezug in der Abwägungsrelation . . . . .	414
b) Allgemeinpräferenz ermäßigter Steuersätze . . . . .	415
aa) Zieltauglichkeit . . . . .	415
bb) Ausgangsumsätze . . . . .	416
cc) Eingangsneutralität . . . . .	417
dd) Verbrauchsteuerprinzip . . . . .	417
ee) Verwaltungs- und Befolgungskosten . . . . .	418
ff) Zwischenergebnis . . . . .	418
c) Vorzüge unechter Befreiungen . . . . .	419
aa) Historischer Rückblick auf die Befreiungs-	
motivation . . . . .	419
bb) Ausnahmekonstellationen mit Vorrang unechter	
Befreiungen . . . . .	421
1) Befreite Einrichtungen mit gemeinnütziger	
Orientierung . . . . .	421
2) Niedriges Vorsteuervolumen . . . . .	422
3) Umsatzsteuerliche Vorrangstellung im	
Wettbewerb . . . . .	423
(aa) Forcierte Verzerrungsparameter . . . . .	423
(bb) Kommissionsvorschlag zur Postdienst-	
privilegierung . . . . .	424
d) Ergebnis . . . . .	425
3. Direkte Subventionen . . . . .	426
a) Stärken einer direkten Subventionsvergabe . . . . .	426
aa) Transparenz . . . . .	427
bb) Flexibilität und rechtsverbindliche Maßstäbe . . . . .	428
cc) Zielgenauigkeit . . . . .	429
b) Technische Umsetzung . . . . .	430
aa) Anknüpfung an die Person des Unternehmers . . . . .	431
bb) Direkte Verbraucherzuwendungen . . . . .	433
1) Typisierter Bedarfsausgleich . . . . .	433
2) Konsumgeleitete Bezuschussung ausgewählter	
Güter . . . . .	434
c) Postsektorale Beihilfenvergabe . . . . .	436

aa) Mitgliedstaatlich initiierte Beihilfen . . . . .	437
1) Primärrechtliche Beihilfenrestriktionen . . . . .	438
(aa) Ausgleichskriterien nach „Altmark Trans“ . . . . .	438
(bb) Rechtfertigung gemäß Art. 106 Abs. 2 AEUV . . . . .	439
2) Sozialadäquate Verbraucherentlastung, Art. 107 Abs. 2 lit. a) AEUV . . . . .	440
3) Ausgleich der Nettomehrkosten, Art. 7 Abs. 3 lit. b) PostRL . . . . .	441
bb) Unionsbeihilfen als Steuerlastkompensation . . . . .	443
4. Ergebnis . . . . .	444
IV. Angemessenheit der Postdienstbefreiung . . . . .	444
1. Primärrechtliche Gewichtung des Universaldienstes . . . . .	446
2. Abwägungsrelevante Positionen . . . . .	447
a) Reflexive Verbraucherstellung . . . . .	448
b) Ungleichbehandlung alternativer Dienstleister . . . . .	448
aa) Gesetzgeberische Zielhoheit . . . . .	448
bb) Subjektive Neutralität . . . . .	449
cc) Gemeinwohlbedingte Sonderlasten . . . . .	450
dd) Vorteile der Steuerpflichtigkeit . . . . .	451
ee) Polyvalente Zutrittsbarrieren . . . . .	451
c) Unsicherer Entlastungseffekt . . . . .	452
3. Exklusiver Befreiungszuschnitt . . . . .	453
<b>B. Ausschluss des Vorsteuerabzugs . . . . .</b>	<b>454</b>
I. Technische Befreiungen als Vereinfachungszwecknormen . . . . .	456
II. Gesteigerte Wettbewerbsverträglichkeit . . . . .	457
1. Gleichstellung der Angebotsbedingungen . . . . .	457
2. Subjektive Befreiungen im Unternehmerinteresse . . . . .	458
3. Konsequenz für die Postdienstbefreiung . . . . .	459
<b>C. Ergebnis . . . . .</b>	<b>461</b>
<b>Schlussbetrachtung . . . . .</b>	<b>463</b>
Literaturverzeichnis . . . . .	465
Materialien . . . . .	503
Stichwortverzeichnis . . . . .	509