Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
PAOLO MENGOZZI
vom 14. Mai 2014[1]

Rechtssache C-219/13

K Oy

(Vorabentscheidungsersuchen des Korkein hallinto-oikeus [Finnland])

„Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Richtlinie 2006/112/EG — Richtlinie 2009/47/EG — Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nur auf gedruckte Bücher unter Ausschluss von Büchern auf anderen physischen Informationsträgern (CD, CD-ROM, USB-Stick) — Konkrete und spezifische Aspekte — Steuerliche Neutralität“

I – **Einleitung**

1. Stehen die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem[2] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität einer nationalen Regelung entgegen, nach der nur gedruckte Bücher, nicht aber Bücher auf anderen physischen Trägern wie CDs, CD-ROM oder USB-Sticks einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegen?

2. So lautet im Wesentlichen die Frage, die der Korkein hallinto-oikeus (Finnland) dem Gerichtshof im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Gesellschaft K Oy (im Folgenden: K) und dem Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, der finnischen Finanzverwaltung, vorgelegt hat, nachdem der Keskusverolautakunta (Zentraler Steuerausschuss) den Antrag von K zurückgewiesen hatte, für die Steuerjahre 2011 und 2012 festzustellen, dass der für gedruckte Bücher geltende ermäßigte Mehrwertsteuersatz von 9 % auch auf die von dieser Gesellschaft verlegten Hörbücher und E-Bücher auf physischen Informationsträgern anzuwenden sei, die den schriftlichen Text eines gedruckten Buches wiedergeben.

3. Der Zentrale Steuerausschuss vertrat erstens die Auffassung, allein gedruckte oder auf ähnliche Weise hergestellte Veröffentlichungen seien als Bücher im Sinne des § 85a Abs. 1 Nr. 7 und Abs. 3 des Gesetzes Nr. 1265/1997 über die Mehrwertsteuer (arvonlisäverolaki 1265/1997) anzusehen.

4. Zweitens entschied dieser Ausschuss, weder Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie und deren Anhang III Nr. 6 in der Fassung der Richtlinie 2009/47/EG des Rates vom 5. Mai 2009 in Bezug auf den ermäßigten Mehrwertsteuersatz[3] noch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität stünden der Anwendung des Normalsatzes – nämlich im vorliegenden Fall 23 % der Bemessungsgrundlage, anstelle des für gedruckte Bücher geltenden ermäßigten Satzes von 9 % – auf den Verkauf von Büchern entgegen, die auf einem anderen physischen Träger als Papier gespeichert

1 — Originalsprache: Französisch.
2 — ABl. L 347, S. 1.
3 — ABl. L 116, S. 18.

sind. Auf einem anderen physischen Träger als Papier gespeicherte Hörbücher und E-Bücher seien nämlich aufgrund ihrer Art, ihrer Eigenschaften und ihrer Verwendung entsprechenden in elektronischer Form verfügbaren Büchern gleichzustellen, auf die der ermäßigte Steuersatz nach Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht anzuwenden sei.

5. Gegen diese Entscheidung des Zentralen Steuerausschusses legte K Rechtsmittel zum Korkein hallinto-oikeus mit dem Antrag ein, diese Entscheidung aufzuheben und festzustellen, dass die von ihr verlegten, auf physischen Trägern wie CDs, CD-ROM oder USB-Sticks und sonstige entsprechende Erzeugnisse im Sinne des Antrags gespeicherten Hörbücher und E-Bücher wie gedruckte Bücher zu behandeln seien, deren Verkauf einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliege.

6. Nach Einholung der Stellungnahme des Valtiovarainministeriö (Finanzministerium), das sich im Wesentlichen dem Standpunkt des Zentralen Steuerausschusses anschloss, hat das Korkein hallinto-oikeus das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Stehen Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie und deren Anhang III Nr. 6, Letztere in der durch die Richtlinie 2009/47 geänderten Fassung, unter Berücksichtigung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität einer nationalen Regelung entgegen, nach der auf gedruckte Bücher ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt wird, auf Bücher, die auf anderen physischen Trägern wie CDs, CD-ROM oder USB-Sticks gespeichert sind, jedoch der normale Steuersatz?

Spielt es für die Beantwortung der vorstehenden Frage eine Rolle,

— ob ein Buch zum Lesen oder zum Anhören (Hörbuch) bestimmt ist,

— ob es von dem auf einer CD oder CD-ROM, einem USB-Stick oder einem entsprechenden anderen physischen Träger gespeicherten Buch oder Hörbuch ein gedrucktes Buch gleichen Inhalts gibt,

— ob bei einem auf einem anderen physischen Träger als Papier gespeicherten Buch technische Eigenschaften dieses Trägers, wie etwa Suchfunktionen, benutzt werden können?

7. Diese Frage ist Gegenstand schriftlicher Erklärungen der finnischen, der deutschen, der estnischen, der griechischen und der irischen Regierung sowie der Europäischen Kommission gewesen.

8. Diese Verfahrensbeteiligten sind darüber hinaus in der Sitzung vom 13. März 2014 angehört worden, mit Ausnahme der deutschen und der estnischen Regierung, die in dieser Sitzung nicht vertreten waren.

II – **Würdigung**

9. Art. 96 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt, dass auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen der gleiche, als Normalsatz bezeichnete Mehrwertsteuersatz anzuwenden ist.

10. Abweichend von diesem Grundsatz können die Mitgliedstaaten nach Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ermäßigte Steuersätze nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang III dieser Richtlinie genannten Kategorien anwenden.

11. Während Nr. 6 dieses Anhangs vor seiner Änderung durch die Richtlinie 2009/47 die „Lieferung von Büchern …“ zum Inhalt hatte, hat diese Richtlinie den Wortlaut der Nr. 6 des Anhangs III dahin gehend geändert, dass nunmehr die „Lieferung von Büchern *auf jeglichen physischen Trägern* …“ erfasst wird[4].

12. Da die Republik Finnland sich, wie die große Mehrheit der Mitgliedstaaten[5], wirksam für die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf die Lieferung von gedruckten Büchern entschieden hat – übrigens schon unter der Geltung des Art. 12 Abs. 3 Buchst. a und des Anhangs H Nr. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG[6], die Art. 98 Abs. 1 und Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie vorausgegangen waren –, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die durch die Richtlinie 2009/47 eingeführte Änderung einen Mitgliedstaat dazu zwingt, die Anwendung eines solchen ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf die Lieferung von Büchern auf anderen physischen Trägern als Papier, wie etwa auf CDs, CD-ROM oder USB-Sticks, auszuweiten.

13. Die am Verfahren beteiligten Regierungen schlagen vor, diese Frage zu verneinen. Sie stützen ihre Argumentation im Wesentlichen auf die Freiwilligkeit der Anwendung der ermäßigten Mehrwertsteuersätze, auf den rein redaktionellen Charakter der Änderung durch die Richtlinie 2009/47 sowie auf die fehlende Vergleichbarkeit zwischen der Lieferung gedruckter Bücher und solcher auf anderen physischen Trägern. Die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes allein auf die Lieferung von gedruckten Büchern verstoße daher nicht gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Jedenfalls sei es Aufgabe der Mitgliedstaaten sowie der nationalen Gerichte, konkret zu beurteilen, in welchem Wettbewerbsverhältnis diese unterschiedlichen Kategorien von Büchern stehen.

14. Im Gegensatz dazu vertritt die Kommission die Auffassung, die selektive Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes allein auf gedruckte Bücher widerspreche dem Ziel, das die Kommission und der Unionsgesetzgeber beim Erlass der Richtlinie 2009/47 mit der Änderung des Anhangs III Nr. 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgt hätten, nämlich die Einhaltung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität in Bezug auf sämtliche Bücher mit im Wesentlichen gleichem Informationsgehalt, unabhängig von ihrem physischen Trägermaterial, sicherzustellen.

15. Allerdings hat die Kommission nach Lektüre der Stellungnahmen der anderen Verfahrensbeteiligten in der mündlichen Verhandlung eine „differenziertere“ Position eingenommen. Da der Unionsgesetzgeber beim Erlass der Richtlinie 2009/47 möglicherweise vom Richtlinienvorschlag der Kommission vom 7. Juli 2008, der zum Erlass der Richtlinie 2009/47 geführt habe[7], habe abweichen und den ermäßigten Mehrwertsteuersatz für die Lieferung aller Bücher unabhängig von ihrem physischen Träger nicht zwingend habe vorschreiben wollen, macht die Kommission nunmehr geltend, Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 und Anhang III Nr. 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2009/47 stünden nicht *notwendigerweise* einer nationalen Regelung entgegen, die einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz nur für gedruckte Bücher vorsehe, nicht aber für Bücher mit im Wesentlichen gleichem Informationsgehalt, die auf anderen physischen Trägern beruhen, *solange der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gewahrt bleibe.*

4 — Hervorhebung nur hier. Wie sämtliche Verfahrensbeteiligten vorgetragen haben, betrifft der vorliegende Fall somit nicht die steuerliche Behandlung elektronischer, d. h. auf elektronischem Wege gelieferter Bücher, sondern ausschließlich solche, die auf einem physischen Träger gleich welcher Art erhältlich sind.

5 — Nach einem Kommissionsdokument, das die in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union am 13. Januar 2014 geltenden Mehrwertsteuersätze auflistet, wenden 26 der 28 Mitgliedstaaten einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf die Lieferung von gedruckten Büchern an (siehe Dokument taxud.c.1[2014] 48867, S. 4).

6 — Richtlinie 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).

7 — Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze (KOM[2008] 428 endgültig).

16. Meinerseits möchte ich zunächst darauf hinweisen, dass der Gerichtshof sowohl im Hinblick auf Anhang H der Sechsten Richtlinie 77/388 als auch auf Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie entschieden hat, dass es den Mitgliedstaaten nicht verwehrt ist, den ermäßigten Steuersatz innerhalb derselben Kategorie von Dienstleistungen selektiv anzuwenden, vorausgesetzt, dass dies keine Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen nach sich zieht [8], der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität also beachtet wird [9].

17. Daraus hat der Gerichtshof vor Kurzem den Schluss gezogen, die den Mitgliedstaaten eingeräumte Möglichkeit, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz selektiv anzuwenden, unterliege „der zweifachen Bedingung, dass zum einen für die Zwecke der Anwendung des ermäßigten Satzes nur auf konkrete und spezifische Aspekte der in Rede stehenden Kategorie von Leistungen abgestellt und zum anderen der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird“ [10].

18. Dass diese zweifache Bedingung gestellt wird, ist relativ neu.

19. Während der Gerichtshof nämlich bis zum Erlass des Urteils Kommission/Frankreich (EU:C:2010:253) die Beschränkung der Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf „konkrete und spezifische Aspekte“ ein und derselben Kategorie von Leistungen noch als eine *Gestaltungsmöglichkeit* bezeichnet hatte, die die Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten *vorbehaltlich der Einhaltung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität* einräumt [11], macht dieses Urteil, das durch das Urteil Pro Med Logistik und Pongratz (EU:C:2014:111) bestätigt wurde, daraus eine echte, *dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität gegenüber eigenständige Bedingung*, von der die selektive Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes innerhalb ein und derselben Kategorie von Leistungen abhängig ist [12].

20. Diese beiden Bedingungen sollen dem Gerichtshof zufolge sicherstellen, dass die Mitgliedstaaten von dieser Möglichkeit nur unter Umständen Gebrauch machen, die die einfache und korrekte Anwendung des gewählten ermäßigten Satzes gewährleisten und jede Form von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch verhindern [13].

21. Die Umwandlung der „konkreten und spezifischen Aspekte“ in eine selbständige Bedingung für die Anwendung eines selektiven ermäßigten Mehrwertsteuersatzes innerhalb derselben in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Kategorie gibt der Prüfung, die der Gerichtshof vorzunehmen hat, einen etwas engeren Rahmen vor. Diese Prüfung erfolgt nämlich nunmehr systematisch und geht derjenigen der Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität voraus. Seit ihrer Umwandlung in eine echte Bedingung für die selektive Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes hat der Gerichtshof zwar stets anerkannt, dass die Voraussetzung der „konkreten und spezifischen Aspekte“ erfüllt sein könne; die Anerkennung dieses neuen Status impliziert jedoch, dass sie gegebenenfalls auch nicht erfüllt ist und der Gerichtshof und die nationalen Gerichte die weitere Voraussetzung der Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität folglich nicht mehr in jedem Fall zu prüfen brauchen.

8 — Vgl. u. a. Urteile Kommission/Frankreich (C-94/09, EU:C:2010:253, Rn. 25) sowie Pro Med Logistik und Pongratz (C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 43).

9 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, Rn. 43), Kommission/Frankreich (EU:C:2010:253, Rn. 26) sowie Pro Med Logistik und Pongratz (EU:C:2014:111, Rn. 44).

10 — Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile Kommission/Frankreich (EU:C:2010:253, Rn. 30) sowie Pro Med Logistik und Pongratz (EU:C:2014:111, Rn. 45).

11 — Vgl. Urteile Kommission/Frankreich (EU:C:2003:264, Rn. 25 und 26) und Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, Rn. 43).

12 — Vgl. Urteile Kommission/Frankreich (EU:C:2010:253, Rn. 30) sowie Pro Med Logistik und Pongratz (EU:C:2014:111, Rn. 45).

13 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Pro Med Logistik und Pongratz (EU:C:2014:111, Rn. 45).

22. Hier sind allerdings beide Bedingungen für die selektive Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes innerhalb derselben in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Kategorie zu prüfen.

A – *Zu den „konkreten und spezifischen Aspekten" innerhalb derselben Kategorie der Lieferung von Gegenständen*

23. In der vorliegenden Rechtssache wird die Erfüllung der ersten Bedingung von keinem der Verfahrensbeteiligten in Zweifel gezogen. Vielmehr gehen offenbar alle Beteiligten zumindest stillschweigend davon aus, dass innerhalb der Kategorie der Lieferung von Büchern auf jeglichen physischen Trägern diejenigen Bücher, die auf anderen Trägern als Papier basieren, „konkrete und spezifische Aspekte" dieser Kategorie darstellen können.

24. Ich erinnere daran, dass die Fälle, in denen der Gerichtshof derartige „konkrete und spezifische Aspekte" innerhalb derselben Kategorie gemäß den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie 77/388 (insbesondere ihres Anhangs H) oder später gemäß Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie zu entwickeln und über ihr Vorliegen zu befinden hatte, sowohl Vorgänge betrafen, die als Lieferung von Gegenständen anzusehen waren, als auch solche, die Dienstleistungen betrafen.

25. So hat der Gerichtshof, was die Lieferung von Waren betrifft, die Französische Republik für berechtigt erklärt, einen ermäßigten Steuersatz allein auf die Anschlussgrundgebühr anzuwenden, die die Abonnenten zum Bezug einer geringfügigen Energiemenge berechtigt, da sich diese Ausnahmeregelung auf konkrete und spezifische Aspekte der Erdgas- und Elektrizitätslieferung beschränkt [14].

26. Ebenso hat der Gerichtshof hinsichtlich der Erbringung von Leistungen entschieden, dass die Mitgliedstaaten berechtigt sind, konkrete und spezifische Aspekte der Lieferung von Wasser im Sinne des Anhangs H Kategorie 2 der Sechsten Richtlinie 77/388, wie etwa den Hausanschluss, mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu belegen [15], dass die Beförderung von Leichnamen mit einem Fahrzeug einen konkreten und spezifischen Bestandteil der Dienstleistungen darstellt, die von Bestattungsinstituten erbracht werden [16], oder dass innerhalb der Dienstleistungskategorie der Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks gemäß Anhang III Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Beförderung von Personen im Nahverkehr per Taxi einen konkreten und spezifischen Aspekt dieser Kategorie darstellen kann, weil sie getrennt von den übrigen Leistungen der betreffenden Kategorie als solche bestimmbar ist [17].

27. Es ist nicht verwunderlich, dass der Gerichtshof das für die selektive Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes maßgebliche Kriterium der „konkreten und spezifischen Aspekte" vor allem im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen entwickelt hat. Denn Kategorien von Dienstleistungen, die häufig allgemein bezeichnet werden, wie die „Lieferung von Wasser" oder die „Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks", weisen üblicherweise eine Vielzahl miteinander verketteter Tätigkeiten oder Dienstleistungen unterschiedlicher Art auf.

28. Wie das Urteil Kommission/Frankreich (EU:C:2003:264) zeigt, das die Lieferung von Elektrizität und Gas betraf, lässt sich diese Rechtsprechung aber auch auf die Lieferung von Gegenständen anwenden.

14 — Vgl. Urteil Kommission/Frankreich (EU:C:2003:264, Rn. 28 und 29). Diese Rechtssache betraf Art. 12 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388. Generell weise ich darauf hin, dass Erdgas und Elektrizität den Vorschriften des EG-Vertrags über den freien Warenverkehr unterliegen, vgl. insoweit u. a. Urteil Kommission/Frankreich (C-159/94, EU:C:1997:501, Rn. 43 bis 50).

15 — Urteil Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EU:C:2008:184, Rn. 43).

16 — Urteil Kommission/Frankreich (EU:C:2010:253, Rn. 39).

17 — Urteil Pro Med Logistik und Pongratz (EU:C:2014:111, Rn. 50).

29. Allerdings bleibt zu fragen, was unter „konkreten und spezifischen Aspekten“ ein und derselben Kategorie in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie zu verstehen ist, und zu bestimmen, wie die Prüfung, die der Feststellung solcher „konkreten und spezifischen Aspekte“ dienen soll, zu erfolgen hat.

30. Insoweit ergibt sich aus den Urteilen Kommission/Frankreich (EU:C:2010:253) sowie Pro Med Logistik und Pongratz (EU:C:2014:111), die sich beide auf die Erbringung komplexer Dienstleistungen beziehen, dass der Gerichtshof prüft, ob die fragliche Leistung „getrennt von den anderen Dienstleistungen“ dieser Unternehmen [18] oder der betreffenden Kategorie [19] „als solche bestimmbar“ ist.

31. Im Gegensatz zu dem, was man hätte erwarten können, untersucht der Gerichtshof den als solchen bestimmbaren Charakter einer Leistung nicht unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten. In seinem Urteil Kommission/Frankreich (EU:C:2010:253), das die Beförderung von Leichnamen mit Fahrzeugen von Bestattungsunternehmen betraf, wies der Gerichtshof nämlich die von der Kommission vertretene Auffassung zurück, die „als solche bestimmbare“ Eigenart einer Leistung sei anhand der Erwartung des Durchschnittsverbrauchers und unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen und darauf hin zu prüfen, ob eine aus mehreren Elementen bestehende Tätigkeit sich in Wirklichkeit als eine einzige, steuerlich einheitlich zu behandelnde Leistung darstelle oder vielmehr als zwei oder mehrere gesonderte Leistungen, die unterschiedlich besteuert werden können.

32. Die Ablehnung der Argumentation der Kommission wurde mit der Beschränkung begründet, die dieser Standpunkt für die Wahrnehmung des den Mitgliedstaaten durch die Mehrwertsteuerrichtlinie belassenen Wertungsspielraums bei der Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes bedeutet hätte, eines Wertungsspielraums, der allgemeine und objektive Kriterien erfordere [20]. Auch hätte eine wirtschaftliche Beurteilung der Erfüllung dieser Voraussetzung wahrscheinlich dazu geführt, diese Prüfung mit derjenigen zu vermengen, die der Einhaltung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität dient.

33. Unter diesen Umständen hat der Gerichtshof die Prüfung der „getrennt von den anderen Leistungen als solche bestimmbaren“ Eigenart einer Leistung, auf die ein Mitgliedstaat den ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwendet, auf der Grundlage formaler und rechtlicher Kriterien vorgenommen, wie etwa des einmaligen Charakters der betreffenden Tätigkeit im Vergleich zu den anderen von den Unternehmen erbrachten Leistungen und/oder des Vorhandenseins besonderer Regelungen, die für diese Leistung oder ihre Erbringer gelten [21].

34. Diese Kriterien sind offenbar weder abschließend noch erschöpfend.

35. Technische Unterschiede der betreffenden Waren oder Leistungen oder objektive Unterschiede ihrer Verwendung dürften ebenfalls geeignet sein, innerhalb derselben Kategorie von Lieferungen von Gegenständen oder von Leistungen „konkrete und spezifische Aspekte“ dieser Kategorie aufzuzeigen, die die selektive Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes rechtfertigen können.

36. So lässt sich in der vorliegenden Rechtssache durchaus der von der deutschen und der finnischen Regierung eingenommene Standpunkt vertreten, dass im Gegensatz zu gedruckten Büchern sämtliche Bücher auf anderen Trägern als Papier nur mit Hilfe einer besonderen technischen Vorrichtung lesbar sind und deshalb „konkrete und spezifische Aspekte“ der Kategorie „Lieferung von Büchern auf jeglichen physischen Trägern“ aufweisen können, was die von der Rechtsprechung des Gerichtshofs aufgestellte Bedingung erfüllen würde.

18 — Urteil Kommission/Frankreich (EU:C:2010:253, Rn. 35).

19 — Urteil Pro Med Logistik und Pongratz (EU:C:2014:111, Rn. 47 und 50).

20 — Urteil Kommission/Frankreich (EU:C:2010:253, Rn. 33 und 34).

21 — Vgl. Urteile Kommission/Frankreich (EU:C:2010:253, Rn. 35 bis 38) sowie Pro Med Logistik und Pongratz (EU:C:2014:111, Rn. 48 und 49).

B – *Zur Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität*

37. Nach der Rechtsprechung lässt der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnende Grundsatz der steuerlichen Neutralität es insbesondere nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln [22]. Es handelt sich mithin um den Ausfluss des allgemeinen Grundsatzes der Gleichbehandlung im Bereich der Mehrwertsteuer [23].

38. Daraus folgt, dass gleichartige Waren oder Dienstleistungen einem einheitlichen Mehrwertsteuersatz zu unterwerfen sind [24].

39. Bei der Prüfung der Frage, ob die fraglichen Waren oder Dienstleistungen gleichartig sind, ist in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen, um feststellen zu können, ob diese Waren oder Dienstleistungen denselben Bedürfnissen dieses Durchschnittsverbrauchers dienen, wobei auf unbedeutenden Unterschieden beruhende künstliche Unterscheidungen vermieden werden müssen [25].

40. Der Gerichtshof hat ferner entschieden, dass zwei Dienstleistungen gleichartig sind, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach Maßgabe eines Kriteriums der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere dieser Dienstleistungen zu wählen, nicht erheblich beeinflussen [26].

41. Wie bereits ausgeführt, setzen die Verfahrensbeteiligten sich eingehend mit der Frage auseinander, ob der Unionsgesetzgeber mit dem Erlass der Richtlinie 2009/47, wodurch in Anhang III Nr. 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie Bücher „auf jeglichen physischen Trägern“ aufgenommen wurden, die Einhaltung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität habe sicherstellen wollen, weil er von der Prämisse ausgegangen sei, dass sämtliche unter dieser Nr. 6 aufgeführten Bücher unabhängig von ihrem Trägermedium gleichartig seien und folglich in einem Wettbewerbsverhältnis miteinander stünden.

42. Während die Regierungen, die schriftliche Stellungnahmen eingereicht haben, im Wesentlichen der Auffassung sind, dass es nicht die Absicht des Unionsgesetzgebers gewesen sei, den Mitgliedstaaten einschließlich der nationalen Gerichte ihren Wertungsspielraum zu entziehen, indem er sie zwinge, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz, den sie auf gedruckte Bücher anwenden dürfen, automatisch auf Bücher auf anderen physischen Trägern auszudehnen, vertritt die Kommission einen entgegengesetzten, wenn auch in der mündlichen Verhandlung weiter differenzierten Standpunkt.

43. Nach Ansicht der am vorliegenden Verfahren beteiligten Regierungen ist weder dem Wortlaut noch den Erwägungsgründen der Richtlinie 2009/47 zu entnehmen, dass die Änderung in Anhang III Nr. 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie dazu dienen sollte, die Einhaltung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität innerhalb der unter dieser Nummer aufgeführten Kategorie sicherzustellen.

44. Der vierte Erwägungsgrund der Richtlinie 2009/47 beschränkt sich nämlich auf den Hinweis, die Mehrwertsteuerrichtlinie solle „geändert werden …, um die Bezugnahme auf Bücher in Anhang III klarer zu fassen und dem technischen Fortschritt Rechnung zu tragen“.

22 — Vgl. u. a. Urteile The Rank Group (C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 32) sowie Pro Med Logistik und Pongratz (EU:C:2014:111, Rn. 52).

23 — Vgl. hierzu Urteil NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 — Vgl. Urteil Kommission/Frankreich (C-481/98, EU:C:2001:237, Rn. 22).

25 — Vgl. in diesem Sinne Urteile The Rank Group (EU:C:2011:719, Rn. 43) sowie Pro Med Logistik und Pongratz (EU:C:2014:111, Rn. 53).

26 — Urteil Pro Med Logistik und Pongratz (EU:C:2014:111, Rn. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45. Gewiss ließe sich anführen, die als notwendig empfundene Anpassung dieser Bezugnahme an den technischen Fortschritt bedeute implizit, dass der Unionsgesetzgeber fortan der Auffassung sei, auf anderen Trägermedien als Papier veröffentlichte Bücher stünden zwangsläufig im Wettbewerb mit gedruckten Büchern, so dass es angebracht sei, sie ebenfalls demselben ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu unterwerfen.

46. Abgesehen davon, dass auch die Kommission einen solchen Standpunkt nicht vertreten hat, enthält die Richtlinie 2009/47 hierfür aber keinen objektiven Anhaltspunkt.

47. Außerdem stützt ein Vergleich – wie ihn auch die Kommission angeregt hat – zwischen der Richtlinie 2009/47 und den Vorarbeiten, die zu ihrem Erlass geführt haben, letztlich nur die Annahme, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität offenbar nicht das vom Unionsgesetzgeber verfolgte Ziel gewesen sei, auch wenn sich die Begründung des oben angeführten Kommissionsvorschlags vom 7. Juli 2008 zumindest teilweise auf diesen Grundsatz berufen hat.

48. So wird in der Begründung des Vorschlags zwar ausgeführt, „[a]us Gründen der Neutralität“ sei es „erforderlich“, Anhang III Nr. 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie auszuweiten, „um auch auf CD, CD-Rom oder ähnliche körperliche Datenträger gespeicherte Bücher mit einzuschließen, die überwiegend denselben Informationsinhalt haben wie gedruckte Bücher“ [27]; der Wortlaut des Vorschlags selbst beschränkte sich jedoch darauf, auf die Notwendigkeit hinzuweisen, bestimmte „rechtstechnische Anpassungen vorzunehmen, um … dem technischen Fortschritt Rechnung zu tragen“, und auszuführen, diese Änderungen sollten „die *Möglichkeit* eröffnen, … auf Hörbücher, auf CDs, auf CD-ROM oder auf andere körperliche Datenträger, auf denen überwiegend derselbe Informationsgehalt gespeichert ist wie in gedruckten Büchern, ermäßigte Steuersätze anzuwenden“ [28].

49. Schon die bloße Lektüre dieses Vorschlags lässt somit erkennen, dass die Kommission zwar eine gewisse Vergleichbarkeit zwischen den verschiedenen zuvor genannten physischen Datenträgern und auf Papier gedruckten Büchern anerkannte, bei der es sich jedoch noch nicht um eine völlige Vergleichbarkeit oder Gleichartigkeit handelte.

50. Zum einen war diese Vergleichbarkeit nämlich auf andere Träger als Papier beschränkt, auf denen „überwiegend derselbe Informationsgehalt gespeichert ist wie in gedruckten Büchern“, was zwangsläufig bedeutet, wie aus der Begründung des Vorschlags selbst hervorgeht, dass Bücher auf anderen Trägermedien als Papier, die über die Nutzungsmöglichkeiten gedruckter Bücher hinaus noch weiteres Material wie Suchfunktionen oder Links zu anderen Inhalten aufweisen, hiervon ausgenommen waren [29]. Zum anderen hatte dieses Ausmaß der Vergleichbarkeit oder Ähnlichkeit im Gegensatz zu dem, was zur Einhaltung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität im Prinzip erforderlich gewesen wäre, nicht automatisch zur Folge, dass der zuvor nur für gedruckte Bücher geltende ermäßigte Steuersatz auf Bücher auf anderen physischen Trägern auszuweiten war, sondern veranlasste die Kommission lediglich, die *Möglichkeit* einer solchen Ausweitung vorzuschlagen.

51. Dass der Unionsgesetzgeber die im Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie enthaltene Einschränkung, der zufolge die Möglichkeit einer Ausweitung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nur für physische Träger gelten sollte, auf denen „überwiegend derselbe Informationsgehalt gespeichert ist wie in gedruckten Büchern“, nicht übernommen hat, sondern allgemein auf Bücher „auf jeglichen physischen Trägern“ Bezug nimmt, führt mich zu der Annahme, dass es erst recht nicht

27 — Nr. 5.3, S. 9, des oben in Fn. 7 angeführten Richtlinienvorschlags.

28 — Sechster Erwägungsgrund dieses Richtlinienvorschlags (Hervorhebung nur hier).

29 — Vgl. Richtlinienvorschlag, Punkt 5.3, S. 9. Dies wird auch durch die Leitlinien untermauert, die auf die 92. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses vom 7. und 8. Dezember 2010, DOK A – taxud.c.1(2011)157667-684, zurückgehen und in denen die Definition des Begriffs „Bücher auf jeglichen physischen Trägern“ nahezu wörtlich aus dem Richtlinienvorschlag übernommen wurde. Wie in diesem Dokument selbst angegeben ist, sind diese Leitlinien weder für die Kommission noch für die Mitgliedstaaten bindend.

sein Anliegen war, die Gleichartigkeit sämtlicher in Anhang III Nr. 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2009/47 erwähnten Bücher unabhängig von ihrem physischen Träger anzuerkennen und die Mitgliedstaaten zu verpflichten, auf diese Bücher denselben ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, dem sie gedruckte Bücher unterwerfen dürfen.

52. Nach alledem hatte der Unionsgesetzgeber meines Erachtens nicht die Absicht, den Mitgliedstaaten den Wertungsspielraum in Bezug auf die gegebenenfalls selektive Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes innerhalb der Kategorie der Lieferung von Büchern auf jeglichen physischen Trägern gemäß Anhang III Nr. 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2009/47 zu entziehen [30].

53. Unter diesen Umständen und nach der Rechtsprechung ist es Aufgabe des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob gedruckte Bücher und Bücher auf anderen physischen Trägern aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers insoweit gleichartig sind, als sie denselben Bedürfnissen dieses Durchschnittsverbrauchers dienen.

54. Wie die Verfahrensbeteiligten in der mündlichen Verhandlung zu Recht geltend gemacht haben, ist auf den Durchschnittsverbraucher des jeweiligen Mitgliedstaats abzustellen, was in der Tat verständlich ist, weil die Beurteilung des Durchschnittsverbrauchers davon abhängig sein kann, in welchem Ausmaß die neuen Technologien sich im jeweiligen nationalen Markt durchgesetzt haben und die technischen Vorrichtungen verfügbar sind, die es ihm ermöglichen, Bücher auf anderen Trägern als Papier zu lesen oder zu hören.

55. Nach der Rechtsprechung ist es Aufgabe des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung sämtlicher ihm vorgetragener Umstände, zu prüfen, ob gedruckte Bücher und Bücher auf anderen Trägern als Papier ähnliche Eigenschaften aufweisen und denselben Bedürfnissen des Verbrauchers dienen, und zwar anhand des Kriteriums der Vergleichbarkeit ihrer Verwendung sowie anhand der bestehenden Unterschiede, um zu beurteilen, ob diese Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers für das eine oder das andere dieser Kulturgüter erheblich oder spürbar beeinflussen oder nicht.

56. In dieser Hinsicht haben die am vorliegenden Verfahren beteiligten Regierungen – von der Kommission unwidersprochen – vorgetragen, Bücher auf anderen Trägern als Papier unterschieden sich aufgrund ihrer Eigenschaften objektiv von gedruckten Büchern. Dieser Unterschied ergebe sich nicht nur aus der Notwendigkeit, über ein technisches Lesegerät zu verfügen [31], sondern auch aus dem Umstand, dass der Durchschnittsverbraucher von Büchern auf anderen Trägern als Papier sich für diese Produkte gerade wegen der Anwendungen und Zusatzfunktionen entscheide, die sie ihm im Vergleich zu gedruckten Büchern bieten könnten.

57. Daher wird, wie die finnische Regierung in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, die Entscheidung eines Durchschnittsverbrauchers, ein Hörbuch zu kaufen, selten allein auf der schlichten Lektüre des gedruckten Textes beruhen, sondern häufiger auf der Leistung und/oder dem Bekanntheitsgrad des Sprechers sowie auf den Spezialeffekten oder der Musik, die in der Audioversion wiedergegeben werden. Soweit es sich um Bücher auf CDs, CD-ROM oder USB-Sticks handelt, wird

30 — Dass es nicht die Absicht des Unionsgesetzgebers war, die Mitgliedstaaten zu zwingen, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz, den 26 von ihnen für die Lieferung gedruckter Bücher gewähren, auf Bücher auf anderen physischen Trägern als Papier auszuweiten, wird meines Erachtens durch den Umstand bestärkt, dass von diesen Mitgliedstaaten 14, das heißt einer mehr als die Hälfte, sich entschieden haben, für die Lieferung von Büchern auf anderen physischen Trägern den Normalsatz der Mehrwertsteuer beizubehalten. Siehe zu diesen Statistiken die Tabelle auf S. 4 des Dokuments taxud.c.1(2014) 48867, angeführt in Fn. 5, die den Stand der in den Mitgliedstaaten geltenden Mehrwertsteuersätze zum 13. Januar 2014 angibt.

31 — Wie die deutsche und die estnische Regierung vorgetragen haben, kann auch der Kaufpreis eines solchen technischen Lesegeräts (Computer, Tablet usw.) eine wichtige Rolle für die Wahl des Durchschnittsverbrauchers spielen.

sich der Durchschnittsverbraucher bei seiner Kaufentscheidung zudem, wie insbesondere die deutsche und die finnische Regierung ausgeführt haben, von den zusätzlichen Suchfunktionen beeinflussen lassen, die diese Bücher bieten, oder der darin integrierten Software oder sonstigen Programmen, die sie im Unterschied zu gedruckten Büchern aufweisen.

58. Es ist daher Aufgabe des vorlegenden Gerichts, anhand der ihm vorliegenden Erkenntnisse zu prüfen, ob diese Behauptungen auf das Verhalten des Durchschnittsverbrauchers in Finnland zutreffen.

59. Auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen schlage ich vor, Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 und Anhang III Nr. 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie - Nr. 6 in der Fassung der Richtlinie 2009/47 - dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, nach der auf gedruckte Bücher ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz anzuwenden ist, wohingegen Bücher auf anderen physischen Trägern wie CDs, CD-ROM oder USB-Sticks dem Normalsatz der Mehrwertsteuer unterliegen, sofern sich Letztere aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers des betreffenden Mitgliedstaats von gedruckten Büchern insofern unterscheiden, als sie nicht denselben Bedürfnissen dieses Verbrauchers dienen, was das vorlegende Gericht festzustellen hat.

60. Der Vollständigkeit halber füge ich hinzu, dass diese Antwort meines Erachtens unabhängig von den drei Umständen zutrifft, die das vorlegende Gericht in seiner Vorlagefrage anführt, nämlich erstens, ob das Buch zum Lesen oder Anhören (Hörbuch) bestimmt ist, zweitens, ob es von einem Buch oder Hörbuch auf einem physischen Träger wie CD, CD-ROM, USB-Stick oder einem ähnlichen physischen Datenträger ein gedrucktes Buch gleichen Inhalts gibt, oder drittens, ob mit dem nicht aus Papier bestehenden physischen Träger verbundene technische Eigenschaften wie etwa Suchfunktionen benutzt werden können.

61. Dabei handelt es sich nämlich exakt um die Eigenschaften von Büchern auf anderen Trägern als Papier, deren möglicherweise entscheidenden oder spürbaren Einfluss auf die Entscheidung des finnischen Durchschnittsverbrauchers, eher diese Bücher als gedruckte Bücher zu kaufen, das vorlegende Gericht zu beurteilen haben wird.

62. Wenn es zutrifft, dass diese Eigenschaften aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers des betreffenden Mitgliedstaats entscheidend sind, wie insbesondere die finnische und die deutsche Regierung geltend machen, ist es gerechtfertigt, dass die nationale Regelung für die Lieferung von Büchern auf anderen Trägern als Papier nicht den ermäßigten Mehrwertsteuersatz gewährt, der für gedruckte Bücher gilt. Sollten diese Eigenschaften hingegen keinen oder nur geringen Einfluss auf die Entscheidung dieses Durchschnittsverbrauchers haben, Bücher auf anderen Trägern als Papier zu kaufen – weil es dem Verbraucher vor allem auf den vergleichbaren Inhalt all dieser Bücher unabhängig von ihrem Trägermaterial oder ihren Eigenschaften ankommt –, wäre die selektive Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nicht gerechtfertigt.

III – **Ergebnis**

63. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die vom Korkein hallinto-oikeus vorgelegte Frage wie folgt zu antworten:

Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 und Anhang III Nr. 6 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem - Nr. 6 in der Fassung der Richtlinie 2009/47/EG des Rates vom 5. Mai 2009 - sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, nach der auf gedruckte Bücher ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz anzuwenden ist, während Bücher auf anderen physischen Trägern wie CDs, CD-ROM oder USB-Sticks dem Normalsatz der Mehrwertsteuer unterliegen, sofern Letztere sich aus der Sicht des

Durchschnittsverbrauchers des betreffenden Mitgliedstaats insoweit von gedruckten Büchern unterscheiden, als sie nicht denselben Bedürfnissen dieses Verbrauchers dienen, was das vorlegende Gericht festzustellen hat.

Diese Antwort gilt unabhängig davon, ob das Buch zum Lesen oder zum Anhören (Hörbuch) bestimmt ist, ob es von einem auf einer CD oder CD-ROM, einem USB-Stick oder einem ähnlichen physischen Träger gespeicherten Buch oder Hörbuch ein gedrucktes Buch gleichen Inhalts gibt, oder ob bei einem auf einem anderen physischen Träger als Papier gespeicherten Buch technische Eigenschaften dieses Trägers, wie etwa Suchfunktionen, benutzt werden können.