Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 8. September 2016 [1]

Rechtssache C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

(Vorabentscheidungsersuchen des Trybunał Konstytucyjny [Verfassungsgericht, Polen])

„Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Ermäßigter Steuersatz für die Lieferung von Büchern, Zeitungen und Zeitschriften — Gültigkeit der Nr. 6 des Anhangs III der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2009/47/EG — Art. 113 AEUV — Beteiligung des Europäischen Parlaments — Grundsatz der Gleichbehandlung — Unterschiedliche Behandlung von Publikationen auf Papier und anderen physischen Trägern im Vergleich zu elektronisch übermittelten Publikationen“

I – Einleitung

1. Das geltende Mehrwertsteuerrecht der Union gestattet den Mitgliedstaaten die steuerliche Privilegierung des Verkaufs von Büchern sowie von Zeitungen und Zeitschriften. Uneingeschränkt gilt dies jedoch nur für gedruckte Ausgaben. Für ihren Verkauf können die Mitgliedstaaten einen ermäßigten Steuersatz vorsehen, der digitalen Ausgaben weitgehend versagt bleibt.

2. Das polnische Verfassungsgericht bezweifelt mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen die Gültigkeit des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für Bücher und andere Publikationen, wie er durch das Unionsrecht geregelt wird. Im Vordergrund der Prüfung durch den Gerichtshof werden dabei die Fragen stehen, welche Bindungen der Grundsatz der Gleichbehandlung dem Unionsgesetzgeber im Rahmen des Mehrwertsteuerrechts auferlegt und inwieweit er im Fall der ermäßigten Steuersätze für Bücher, Zeitungen und Zeitschriften diesen Anforderungen auch gerecht wurde.

II – Rechtlicher Rahmen

3. Art. 93 EG [2] (jetzt Art. 113 AEUV) regelte die folgende Gesetzgebungskompetenz der Gemeinschaft:

„Der Rat erlässt auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts innerhalb der in Artikel 14 gesetzten Frist notwendig ist.“

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung des Vertrags von Amsterdam (ABl. 1997, C 340, S. 173).

4. Auf dieser Grundlage wurde die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [3] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) erlassen.

5. Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen der Steuer die „Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt". Gleiches gilt nach Buchst. c der Vorschrift für „Dienstleistungen".

6. Zum Steuersatz sieht Art. 96 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass die Mitgliedstaaten einen „Normalsatz" regeln müssen, der eine bestimmte Mindesthöhe nicht unterschreiten darf, die Art. 97 festlegt. Ergänzend bestimmt Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG [4]:

„(1) Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden.

(2) Die ermäßigten Steuersätze sind nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar.

Die ermäßigten Steuersätze sind nicht anwendbar auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen.

(3) [...]"

7. Der Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie, auf den Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 verweist, enthält das „Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MwSt-Sätze gemäß Artikel 98 angewandt werden können". Seine Nr. 6 lautet in der Fassung der Richtlinie 2009/47/EG [5], die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits ist, wie folgt:

„6. Lieferung von Büchern auf jeglichen physischen Trägern, einschließlich des Verleihs durch Büchereien (einschließlich Broschüren, Prospekte und ähnliche Drucksachen, Bilder-, Zeichen- oder Malbücher für Kinder, Notenhefte oder Manuskripte, Landkarten und hydrografische oder sonstige Karten), Zeitungen und Zeitschriften, mit Ausnahme von Druckerzeugnissen, die vollständig oder im Wesentlichen Werbezwecken dienen;"

8. Vor der Änderung durch die Richtlinie 2009/47 hatte diese Bestimmung den folgenden Wortlaut:

„6. Lieferung von Büchern, einschließlich des Verleihs durch Büchereien (einschließlich Broschüren, Prospekte und ähnliche Drucksachen, Bilder-, Zeichen- oder Malbücher für Kinder, Notenhefte oder -manuskripte, Landkarten und hydrografische oder sonstige Karten), Zeitungen und Zeitschriften, mit Ausnahme von Druckerzeugnissen, die vollständig oder im Wesentlichen Werbezwecken dienen;"

9. Im Vorschlag der Kommission, auf den die Änderungsrichtlinie 2009/47 zurückgeht, war für die Bestimmung noch folgende Fassung vorgesehen [6]:

„6. Lieferung von Büchern, einschließlich des Verleihs durch Büchereien (einschließlich Broschüren, Prospekte und ähnliche Drucksachen, Bilder-, Zeichen- oder Malbücher für Kinder, Notenhefte oder -manuskripte, Landkarten und hydrographische oder sonstige Karten, sowie Hörbücher, CD,

3 — ABl. 2006, L 347, S. 1.

4 — Siehe Art. 2 Nr. 2 der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. 2008, L 44, S. 11).

5 — Siehe Art. 1 Nr. 13 in Verbindung mit Nr. 1 des Anhangs der Richtlinie 2009/47/EG des Rates vom 5. Mai 2009 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze (ABl. 2009, L 116, S. 18).

6 — Siehe S. 16 unter Nr. 3 des Vorschlags der Kommission vom 7. Juli 2008 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze (KOM[2008] 428 endgültig).

CD-ROM oder andere körperliche Datenträger, die überwiegend denselben Informationsgehalt wiedergeben wie gedruckte Bücher), Zeitungen und Zeitschriften, mit Ausnahme von Druckerzeugnissen, die vollständig oder im Wesentlichen Werbezwecken dienen;“

10. Die Republik Polen hat die Ermächtigung des Art. 98 in Verbindung mit Anhang III Nr. 6 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch Art. 41 Abs. 2 und 2a in Verbindung mit Anhang 3 Positionen 72 bis 75 sowie Anhang 10 Positionen 32 bis 35 des Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz vom 11. März 2004 über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) in Anspruch genommen. Danach werden gegenwärtig ermäßigte Steuersätze in Höhe von 8 % bzw. 5 % angewandt auf Bücher, Zeitungen und Zeitschriften in gedruckter Form oder auf anderen Datenträgern (insbesondere CD oder Kassette). Bücher, Zeitungen und Zeitschriften, die auf elektronischem Weg publiziert werden, unterliegen dem Normalsatz in Höhe von 23 %.

III – Ausgangsrechtsstreit und Verfahren vor dem Gerichtshof

11. Nach Auffassung des Rzecznik Praw Obywatelskich (polnischer Bürgerbeauftragter) verstößt die unterschiedliche Besteuerung identischer Publikationen, die im polnischen Recht festzustellen sei, gegen den Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung, wie er sich aus der polnischen Verfassung ergibt. Er hat deshalb beim Trybunał Konstytucyjny (Verfassungsgericht, Polen) eine Prüfung der Verfassungskonformität der polnischen Bestimmungen zum ermäßigten Steuersatz für Publikationen beantragt.

12. Das polnische Verfassungsgericht sieht die Republik Polen aufgrund der Vorgaben der Mehrwertsteuerrichtlinie gezwungen, den Normalsatz auf elektronisch übermittelte Bücher und auf sonstige elektronische Publikationen anzuwenden. Es bezweifelt jedoch, dass die entsprechenden Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie gültig sind. Zum einen sei im Gesetzgebungsverfahren der Richtlinie 2009/47, auf der die gegenwärtige Fassung der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie beruht, nach Anhörung des Europäischen Parlaments der Richtlinientext wesentlich geändert worden. Zum anderen hält es den Ausschluss der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf elektronische Publikationen, die über das Internet als Datei geladen oder in Form des sogenannten Streaming geliefert werden, für unvereinbar mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der Ausdruck des Grundsatzes der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich sei.

13. Deshalb hat das polnische Verfassungsgericht am 20. Juli 2015 gemäß Art. 267 AEUV die folgenden Fragen vorgelegt:

1. Ist Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie ungültig, weil im Gesetzgebungsverfahren das wesentliche Formerfordernis der Anhörung des Europäischen Parlaments nicht beachtet worden ist?

2. Ist Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie ungültig, weil er den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletzt, soweit er die Anwendung der ermäßigten Steuersätze auf Bücher, die in digitaler Form herausgegeben werden, und andere elektronische Publikationen ausschließt?

14. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben zu diesen Fragen der polnische Bürgerbeauftragte, der Prokurator Generalny (polnischer Generalstaatsanwalt), die Hellenische Republik, die Republik Polen, der Rat der Europäischen Union und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. An der mündlichen Verhandlung vom 14. Juni 2016 haben sich der polnische Bürgerbeauftragte, die Republik Polen, der Rat und die Kommission beteiligt.

IV – Rechtliche Würdigung

15. Mit seinen Vorlagefragen will das polnische Verfassungsgericht im Wesentlichen wissen, ob die aktuelle Fassung der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie, wie sie sich aus Art. 1 Nr. 13 in Verbindung mit Nr. 1 des Anhangs der Richtlinie 2009/47 ergibt, in zweierlei Hinsicht, nämlich formell und materiell, gültig ist.

A – *Zur ersten Vorlagefrage: formelle Gültigkeit*

16. Die erste Vorlagefrage soll klären, ob das Gesetzgebungsverfahren für die Richtlinie 2009/47, die Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie seine gegenwärtige Fassung gegeben hat, ordnungsgemäß abgelaufen ist. Denn das Parlament könnte im Hinblick auf diese Änderung nicht ausreichend beteiligt gewesen sein.

17. Die Änderungsrichtlinie 2009/47 ist auf der Grundlage des Art. 93 EG ergangen. Danach erlässt der Rat Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über u. a. die Umsatzsteuern nur nach Anhörung des Parlaments.

18. Die ordnungsgemäße Anhörung des Parlaments im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens stellt nach ständiger Rechtsprechung ein wesentliches Formerfordernis dar, dessen Missachtung die Nichtigkeit des betreffenden Rechtsakts zur Folge hat [7].

19. Im vorliegenden Fall wurde das Parlament zum ursprünglichen Richtlinienvorschlag der Kommission angehört und hat hierzu eine schriftliche Stellungnahme abgegeben [8]. Der ursprüngliche Vorschlag sah eine Ergänzung der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Weise vor, dass dem Katalog der Arten von „Büchern“, auf die ein ermäßigter Steuersatz insbesondere angewandt werden darf, weitere Beispiele hinzugefügt wurden, nämlich „Hörbücher, CD, CD-ROM oder andere körperliche Datenträger, die überwiegend denselben Informationsgehalt wiedergeben wie gedruckte Bücher“ [9].

20. Der Rat wich von diesem Vorschlag jedoch im weiteren Gesetzgebungsverfahren ab. Die schließlich verabschiedete Richtlinie 2009/47 änderte die damals geltende Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie lediglich insoweit, als dem einleitenden Passus „Lieferung von Büchern“ die Wortfolge „auf jeglichen physischen Trägern“ hinzugefügt wurde [10]. Die im ursprünglichen Richtlinienvorschlag enthaltenen Beispiele entfielen hingegen.

7 — Vgl. u. a. Urteile vom 4. Februar 1982, Buyl u. a./Kommission (817/79, EU:C:1982:36, Rn. 16), vom 11. November 1997, Eurotunnel u. a. (C-408/95, EU:C:1997:532, Rn. 45), sowie vom 10. September 2015, Parlament/Rat (C-363/14, EU:C:2015:579, Rn. 82).

8 — Siehe die Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments vom 19. Februar 2009 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze (KOM[2008]0428 – C6-0299/2008 – 2008/0143[CNS]) (ABl. 2010, C 76 E, S. 110).

9 — Vgl. oben, Nr. 9.

10 — Darüber hinaus wurde in der deutschen Fassung der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie das Beispiel „Notenhefte oder -manuskripte“ in „Notenhefte oder Manuskripte“ geändert. Damit sollte aber offenbar die deutsche Fassung nur redaktionell, nicht jedoch inhaltlich geändert werden, wie die insoweit unveränderten englischen und französischen Sprachfassungen zeigen (vor wie nach der Änderung durch die Richtlinie 2009/47 heißt es dort: „music printed or in manuscript form“ bzw. „les partitions imprimées ou en manuscrit“).

21. Zu dieser vom Rat verabschiedeten Fassung der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie wurde das Parlament nicht mehr angehört. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine erneute Anhörung des Parlaments jedoch erforderlich, wenn der endgültig verabschiedete Text „als Ganzes gesehen in seinem Wesen“ von dem Text abweicht, zu dem das Parlament bereits angehört worden ist, sofern die Änderungen nicht im Wesentlichen einem vom Parlament selbst geäußerten Wunsch entsprechen [11].

22. Da ein entsprechender Wunsch des Parlaments im vorliegenden Fall nicht zu erkennen ist, stellt sich somit allein die Frage, ob der Rat nach der Anhörung des Parlaments den Text der verabschiedeten Richtlinie 2009/47 „als Ganzes gesehen in seinem Wesen“ gegenüber dem Vorschlag der Kommission verändert hat.

23. Zunächst ist dem vorlegenden polnischen Verfassungsgericht zuzustimmen, wenn es in der vom Rat vorgenommenen Umformulierung der neuen Fassung der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie eine inhaltliche Änderung erkennt.

24. Zwar steht nicht fest, dass vom Wortlaut der neuen Fassung im Gegensatz zum Vorschlag der Kommission keine Hörbücher mehr erfasst sind, wovon das polnische Verfassungsgericht überzeugt ist. Denn Hörbücher könnten ebenfalls noch als Buch auf physischem Träger angesehen werden [12].

25. Eindeutig ist aber eine inhaltliche Änderung des Textes damit verbunden, dass die letztlich verabschiedete Fassung der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie die zusätzliche Bedingung des Richtlinienvorschlags nicht mehr enthält, wonach der Datenträger „überwiegend denselben Informationsgehalt wiedergeben [muss] wie gedruckte Bücher“. Darüber hinaus sollte sowohl nach der englischen als auch nach der französischen Sprachfassung des Vorschlags der Richtlinie der ermäßigte Steuersatz zunächst nur auf *ähnliche* körperliche Datenträger wie Hörbücher, CD und CD-ROM erstreckt werden können [13], während die Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie nunmehr von *jeglichen* physischen Trägern spricht. Mit diesen beiden Änderungen wurde der Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes gegenüber dem Vorschlag der Kommission in gewissem Umfang erweitert [14].

26. Hiermit ist jedoch keine so weitgehende Modifizierung des Richtlinienvorschlags verbunden, dass eine erneute Anhörung des Parlaments geboten gewesen wäre. Nach der Rechtsprechung sind Änderungen nämlich nur dann als wesentlich einzustufen, wenn sie den Kern der getroffenen Regelung berühren [15].

11 — Siehe u. a. Urteile vom 16. Juli 1992, Parlament/Rat (C-65/90, EU:C:1992:325, Rn. 16), vom 5. Juli 1995, Parlament/Rat (C-21/94, EU:C:1995:220, Rn. 18), vom 11. November 1997, Eurotunnel u. a. (C-408/95, EU:C:1997:532, Rn. 46), sowie vom 25. September 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, Rn. 100); vgl. bereits das Urteil vom 15. Juli 1970, ACF Chemiefarma/Kommission (41/69, EU:C:1970:71, Rn. 69 und 178/179).

12 — Daran ändert auch der Umstand nichts, dass sich der sechste Erwägungsgrund des Vorschlags, der u. a. explizit auf „Hörbücher“ Bezug nimmt, nicht in der Richtlinie 2009/47 wiederfindet.

13 — Siehe S. 13 unter (3) („audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support“) bzw. S. 15 unter 3) („de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d’autres supports physiques similaires“) des Vorschlags der Kommission (zitiert in Fn. 6).

14 — Der Gerichtshof hat im Urteil vom 5. März 2015, Kommission/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, Rn. 53), zwar erklärt, der vom Rat angenommene Text sei „offenkundig“ nur eine „redaktionelle Vereinfachung“ des Vorschlags der Kommission. Mangels Begründung sowie angesichts des anders gelagerten Hintergrunds dieser Feststellung kann und muss hierauf im Rahmen der vorliegenden Rechtssache jedoch nicht weiter eingegangen werden.

15 — Urteile vom 16. Juli 1992, Parlament/Rat (C-65/90, EU:C:1992:325, Rn. 19), vom 5. Juli 1995, Parlament/Rat (C-21/94, EU:C:1995:220, Rn. 22), und vom 10. Juni 1997, Parlament/Rat (C-392/95, EU:C:1997:289, Rn. 20).

27. Zentrales Anliegen des Richtlinienvorschlags war es, den Mitgliedstaaten dauerhaft die Möglichkeit zur Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf bestimmte lokal erbrachte Dienstleistungen zu ermöglichen [16]. Die Erweiterung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Satzes für Bücher spielt hingegen in dem Vorschlag nur eine untergeordnete Rolle und wird als bloße „rechtstechnische Anpassung des Wortlauts“ bezeichnet [17].

28. Selbst wenn man annähme, dass das Wesentlichkeitskriterium im Hinblick auf jede eigenständige Regelung eines Gesetzgebungsvorschlags zu beachten ist, berühren die Streichung der Einschränkung zum Informationsgehalt eines Datenträgers und der Übergang von „ähnlichen“ zu „jeglichen“ Datenträgern nicht den Kern der Regelung zur Änderung des ermäßigten Steuersatzes für Bücher. Denn diese Regelung ist in erster Linie durch die Erstreckung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes für Bücher auf andere Datenträger als Papier geprägt. Im Rahmen dieser grundsätzlichen Erstreckung stellen die genannten Erweiterungen des Anwendungsbereichs nur nebensächliche Aspekte dar.

29. Im Übrigen hatte das Parlament im Rahmen seiner erfolgten Anhörung jedenfalls Gelegenheit, sich zu diesen Aspekten zu äußern, da die später aufgegebenen Einschränkungen des Anwendungsbereichs bereits Teil des ursprünglichen Vorschlags der Kommission waren [18].

30. Da somit das Parlament im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens, das zur Verabschiedung der Richtlinie 2009/47 führte, ordnungsgemäß beteiligt war, ist insoweit die Gültigkeit der gegenwärtigen Fassung der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht berührt.

B – *Zur zweiten Vorlagefrage: materielle Gültigkeit*

31. Mit seiner zweiten Vorlagefrage will das polnische Verfassungsgericht wissen, ob die Nr. 6 des Anhangs III in Verbindung mit Art. 98 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie insoweit ungültig ist, als sie die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf Bücher, die in digitaler Form übermittelt werden, und auf andere elektronische Publikationen ausschließt.

32. Obwohl das vorlegende Gericht in der Formulierung der Vorlagefrage auf eine Verletzung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität abstellt, wird aus der Begründung der Vorlageentscheidung deutlich, dass es eine Überprüfung anhand des Grundsatzes der Gleichbehandlung wünscht [19].

33. Nur eine solche Überprüfung ist auch möglich. Denn die Ungültigkeit der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie kann sich allein aus einer Verletzung des Primärrechts ergeben. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ist aber *als solcher* lediglich ein Hilfsmittel zur Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie, das keinen Primärrechtsrang genießt [20]. Dies gilt auch insoweit, wie der Grundsatz der steuerlichen Neutralität in seiner Bedeutungsvariante der Wettbewerbsneutralität [21] ein

16 — Vgl. Vorschlag der Kommission (zitiert in Fn. 6), Begründung unter 3.1.

17 — Vorschlag der Kommission (zitiert in Fn. 6), Begründung unter 5.3 zu Art. 1 sowie sechster Erwägungsgrund des Richtlinientextes; vgl. auch die Zusammenfassung der Folgenabschätzung im Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen (SEK[2008]2191), das die Änderung betreffend Bücher nicht einmal behandelt.

18 — Siehe zur Relevanz einer solchen Möglichkeit zur Stellungnahme das Urteil vom 11. November 1997, Eurotunnel u. a. (C-408/95, EU:C:1997:532, Rn. 58).

19 — Siehe den Vorlagebeschluss, Nr. 3.2.22.

20 — Vgl. Urteile vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, Rn. 42), vom 19. Juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, Rn. 45), vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 50), vom 13. März 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, Rn. 40), und vom 2. Juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, Rn. 37).

21 — Vgl. zu den verschiedenen Bedeutungen dieses Grundsatzes das Urteil vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 46 bis 48), sowie ergänzend die Urteile vom 17. Mai 2001, Fischer und Brandenstein (C-322/99 und C-323/99, EU:C:2001:280, Rn. 76), und vom 2. Juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, Rn. 40).

Ausfluss des Grundsatzes der Gleichbehandlung ist [22]. Denn nichtsdestotrotz kann sich die Prüfung der Gültigkeit einer Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie nur am Grundsatz der Gleichbehandlung selbst orientieren, dem allein primärrechtlicher Charakter zukommt und der nach der Rechtsprechung im Detail auch andere Anforderungen stellt als der Grundsatz der steuerlichen Neutralität.

34. Der Vorlagefrage lässt sich im Licht ihrer Begründung in der Vorlageentscheidung entnehmen, dass es um mehrere Ungleichbehandlungen geht, die auf ihre Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung zu überprüfen sind. In erster Linie rügt das vorlegende Gericht, dass *digitale* Bücher je nachdem unterschiedlich behandelt werden, ob sie dem Käufer mittels eines körperlichen Datenträgers – wie etwa einer CD-ROM – oder auf elektronischem Wege – etwa per Herunterladen aus dem Internet – zur Verfügung gestellt werden [23] (dazu sogleich unter 1). Darüber hinaus wird mit der Vorlagefrage ebenfalls die unterschiedliche Behandlung anderer vom Tatbestand des ermäßigten Steuersatzes erfasster Publikationen als Büchern – also von Zeitungen und Zeitschriften – in Frage gestellt. Dass diese in digitaler Form selbst dann von der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes ausgeschlossen sind, wenn sie auf einem physischen Träger geliefert werden, wird zunächst behandelt (dazu unter 2), bevor abschließend noch die Ungleichbehandlung sämtlicher elektronisch gelieferten digitalen Publikationen gegenüber gedruckten Publikationen der Untersuchung bedarf (dazu unter 3).

35. Zu allem hat sich der Gerichtshof bislang noch nicht geäußert. Auch in einem kürzlich entschiedenen Vertragsverletzungsverfahren, das sich mit der Anwendung der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie auf elektronisch übertragene digitale Bücher befasste, hat der Gerichtshof ausdrücklich darauf verzichtet, der Frage nachzugehen, ob diese Bestimmung mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung zu vereinbaren ist [24].

1. Die unterschiedliche Behandlung digitaler Bücher je nach Übermittlungsweg

36. Zunächst ist zu klären, ob die Nr. 6 des Anhangs III in Verbindung mit Art. 98 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Grundsatz der Gleichbehandlung insoweit verletzt, als sie den Mitgliedstaaten die Regelung eines ermäßigten Steuersatzes für digitale (Hör-)Bücher nur gestattet, wenn sie auf einem physischen Träger, nicht aber wenn sie auf elektronischem Weg geliefert werden [25].

37. Nach ständiger Rechtsprechung verlangt der Grundsatz der Gleichbehandlung vom Unionsgesetzgeber, vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich zu behandeln, es sei denn, dass eine solche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist [26]. Dieser allgemeine Grundsatz der Gleichbehandlung ist mittlerweile in Art. 20 der Charta [27] verankert.

22 — Vgl. hierzu Urteile vom 8. Juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, Rn. 48), vom 10. April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 49), vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, Rn. 41), vom 10. Juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, Rn. 64), vom 19. Juli 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, Rn. 45), und vom 28. November 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, Rn. 38).

23 — Siehe den Vorlagebeschluss, Nrn. 3.2.30 und 3.2.31.

24 — Urteil vom 5. März 2015, Kommission/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, Rn. 55 und 56).

25 — Vgl. zu diesem Inhalt der Regelung die Urteile vom 5. März 2015, Kommission/Frankreich (C-479/13, EU:C:2015:141, Rn. 17, 40 und 41), sowie vom 5. März 2015, Kommission/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, Rn. 26, 47 und 49); siehe auch die Leitlinie des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer aus der 92. Sitzung vom 7./8. Dezember 2010, Dokument A – taxud.c.1(2011)157667 – 684, sowie zur Bedeutung der Leitlinien meine Schlussanträge in der Rechtssache RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, Nrn. 47 bis 50).

26 — Siehe u. a. Urteile vom 19. Oktober 1977, Ruckdeschel u. a. (117/76 und 16/77, EU:C:1977:160, Rn. 7), vom 12. März 1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127, Rn. 23), vom 17. September 1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412, Rn. 41), vom 16. Dezember 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine u. a. (C-127/07, EU:C:2008:728, Rn. 23), und vom 4. Mai 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, Rn. 35); vgl. zu einem anderen Ansatz auf der Basis von Art. 52 Abs. 1 der Charta der Grundrechte das Urteil vom 29. April 2015, Léger (C-528/13, EU:C:2015:288, Rn. 50 bis 52).

27 — Charta der Grundrechte der Europäischen Union vom 7. Dezember 2000 in der am 12. Dezember 2007 in Straßburg angepassten Fassung (ABl. 2016, C 202, S. 389).

a) Vergleichbare Sachverhalte

38. Als Erstes stellt sich die Frage, ob es sich bei der Lieferung digitaler Bücher auf einem physischen Träger einerseits und ihrer elektronischen Lieferung andererseits um vergleichbare Sachverhalte handelt.

39. Nach mittlerweile gefestigter Rechtsprechung ist die Vergleichbarkeit zweier Sachverhalte im Hinblick auf das Ziel der untersuchten Regelung sowie die Grundsätze und Ziele des Regelungsbereichs insgesamt zu beurteilen [28]. Um die Vergleichbarkeit zweier Sachverhalte zu verneinen, reicht es daher weder aus, schlicht objektive Unterschiede festzustellen, ohne ihre Relevanz im Hinblick auf die Regelungsziele darzulegen [29], noch der Beurteilung des Unionsgesetzgebers blind zu folgen [30].

i) Ziele des Regelungsbereichs

40. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, dessen Teil die vorliegende Regelung zum ermäßigten Steuersatz ist, dient ausweislich des vierten Erwägungsgrundes der Mehrwertsteuerrichtlinie der Verwirklichung des Binnenmarkts. Zu diesem Zweck sollen mittels einer unionsweiten Harmonisierung Wettbewerbsverzerrungen aufgrund der Erhebung von Umsatzsteuern durch die Mitgliedstaaten verhindert werden, und zwar sowohl grenzüberschreitend als auch innerhalb der Mitgliedstaaten.

41. Daneben dient die Harmonisierung der Umsatzsteuern gemäß dem achten Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie auch der Bildung einer unionsweit einheitlichen Bemessungsgrundlage für die Zwecke der Eigenmittel der Union. Dieses Ziel des Regelungsbereichs hat für den vorliegenden Fall jedoch keine Bedeutung, weil die hier umstrittenen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie den Steuersatz und nicht die Bildung der Bemessungsgrundlage zum Gegenstand haben.

42. Was das Ziel der Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen angeht, so hat der Gerichtshof zwar bereits festgestellt, dass ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Mehrwertsteuer nicht nur bei konkurrierenden Wirtschaftsteilnehmern in Betracht kommt [31]. Jedenfalls aber dann, wenn eine Wettbewerbssituation besteht, die durch unterschiedliche mehrwertsteuerliche Bestimmungen verzerrt werden kann, muss im Hinblick auf das grundlegende Ziel des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems von einer Vergleichbarkeit der Sachverhalte ausgegangen werden [32]. Das Abstellen auf die Wettbewerbssituation zweier Produkte entspricht im Übrigen einem Ansatz, den der Gerichtshof bereits zur Zeit der Herausbildung des Grundsatzes der Gleichbehandlung in seiner Rechtsprechung verfolgt hat [33].

28 — Urteile vom 16. Dezember 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine u. a. (C-127/07, EU:C:2008:728, Rn. 26), vom 12. Mai 2011, Luxemburg/Parlament und Rat (C-176/09, EU:C:2011:290), vom 18. Juli 2013, Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496, Rn. 16), vom 26. September 2013, IBV & Cie (C-195/12, EU:C:2013:598, Rn. 52), und vom 6. November 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, Rn. 51); vgl. ebenso zum Diskriminierungsverbot im Rahmen der Grundfreiheiten u. a. die Urteile vom 27. November 2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 27), und vom 2. Juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, Rn. 48).

29 — So allerdings u. a. noch das Urteil vom 13. Dezember 1994, SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407, Rn. 31).

30 — So aber gerade zur Mehrwertsteuer das Urteil vom 13. März 2014, Jetair und BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, Rn. 55).

31 — Vgl. Urteile vom 10. April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 49), und vom 25. April 2013, Kommission/Schweden (C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 17).

32 — Vgl. hierzu auch die Urteile vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, Rn. 44), und vom 19. Juli 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, Rn. 45).

33 — Vgl. Urteile vom 19. Oktober 1977, Ruckdeschel u. a. (117/76 und 16/77, EU:C:1977:160, Rn. 8), vom 19. Oktober 1977, Moulins et huileries de Pont-à-Mousson und Providence agricole de la Champagne (124/76 und 20/77, EU:C:1977:161, Rn. 18), und vom 25. Oktober 1978, Royal Scholten-Honig und Tunnel Refineries (103/77 und 145/77, EU:C:1978:186, Rn. 28/32).

43. Im vorliegenden Fall befinden sich digitale Bücher, die mittels eines physischen Trägers, und digitale Bücher, die elektronisch vertrieben werden, miteinander im Wettbewerb. Denn für den Verbraucher, dessen Bedürfnisse eine Wettbewerbssituation erst etablieren, handelt es sich jeweils um dasselbe Produkt, nämlich die Datei eines digitalen Buchs, die in beiden Fällen nicht ohne ein zusätzliches Lesegerät nutzbar ist. Allein der Übertragungsweg an den Verbraucher unterscheidet sich. Je nach Angebotsbedingungen wird sich der Verbraucher deshalb für den einen oder den anderen Übertragungsweg entscheiden, um das gleiche Produkt zu erhalten.

44. Dies gilt regelmäßig selbst dann, wenn der Verbraucher – wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung behauptet hat – bei einem auf elektronischem Weg im Gegensatz zu einem auf physischem Träger bezogenen digitalen Buch kein Recht zur Weitergabe der Datei an eine andere Person erwerben sollte [34]. Denn in aller Regel wird ein Verbraucher digitale Bücher für den Eigengebrauch erwerben, so dass die Übertragbarkeit einer Datei auf einen Dritten – sollte sie denn tatsächlich von der Art der Übermittlung abhängig sein – keinen entscheidenden Einfluss auf die Wettbewerbssituation hat. Darüber hinaus hat der Gerichtshof vor dem Hintergrund des Urheberrechtsschutzes bereits festgestellt, dass der Verkauf von Inhalten auf CD-ROM und im Wege des Herunterladens aus dem Internet „wirtschaftlich gesehen vergleichbar“ ist [35].

45. Damit sind die beiden Darbietungsformen eines digitalen Buches vergleichbar im Hinblick auf das grundlegende Ziel des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern.

ii) Grundsätze des Regelungsbereichs

46. Ihrer Vergleichbarkeit steht nicht entgegen, dass es sich nach den Bestimmungen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems bei der Lieferung eines digitalen Buches auf einem physischen Träger um die Lieferung eines Gegenstands handelt (Art. 14 Abs. 1), im Fall seiner elektronischen Übertragung hingegen um eine Dienstleistung (Art. 24 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie) [36].

47. Nach dem fünften Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie soll die Steuer „so allgemein wie möglich“, also auf sämtliche Produkte, erhoben werden. Dies bestätigt Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dem zufolge mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem eine *allgemeine* Verbrauchsteuer verwirklicht werden soll. Deshalb enthalten auch die beiden Steuertatbestände für die Lieferung von Gegenständen (Art. 2 Abs. 1 Buchst. a) und für Dienstleistungen (Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie) identische Voraussetzungen. Die Mehrwertsteuer will somit grundsätzlich den Verbrauch von Gegenständen und Dienstleistungen in gleicher Weise erfassen.

48. Soweit die Bestimmungen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ausnahmsweise zwischen der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen differenzieren, hat dies jeweils einen besonderen Grund. Im Rahmen der Bestimmung des Orts eines steuerbaren Umsatzes etwa (Art. 31 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie) kann nur bei der Lieferung eines Gegenstands auf einen physischen Transport Bezug genommen werden.

49. Im vorliegenden Fall der Bestimmung der Höhe des Steuersatzes ist dieser Unterschied in der physischen Präsenz der Produkte jedoch nicht relevant. Die Mehrwertsteuerrichtlinie unterscheidet bei der Festlegung der Steuersätze grundsätzlich nicht zwischen der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen. Vielmehr bestimmt Art. 96 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich, dass der

34 — Hieran könnte man allerdings aufgrund der Erkenntnisse des Urteils vom 3. Juli 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407), zweifeln.

35 — Urteil vom 3. Juli 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407, Rn. 61).

36 — Vgl. Urteile vom 5. März 2015, Kommission/Frankreich (C-479/13, EU:C:2015:141, Rn. 17 und 35), und vom 5. März 2015, Kommission/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, Rn. 26 und 42).

Normalsatz für die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen gleich sein soll. Darüber hinaus sind auch die ermäßigten Steuersätze gemäß Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowohl für Lieferungen von Gegenständen als auch für Dienstleistungen vorgesehen.

iii) Ziel der untersuchten Regelung

50. Schließlich ist die Vergleichbarkeit „physischer“ und elektronischer Lieferungen digitaler Bücher im Hinblick auf das Ziel zu beurteilen, das mit der untersuchten Regelung selbst verfolgt wird.

51. Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie ermöglicht den Mitgliedstaaten, einen ermäßigten Steuersatz für Bücher, Zeitungen und Zeitschriften zu gewähren. Weder dem Text der Richtlinie 92/77/EWG, mit der die Regelung ursprünglich eingeführt wurde[37], noch ihrer Entstehungsgeschichte ist allerdings zu entnehmen, welchem Zweck die Gewährung dieses steuerlichen Vorteils dienen soll.

52. Auch im Rahmen des vorliegenden Verfahrens haben weder der Rat noch die Kommission auf diese Frage eine befriedigende Antwort geben können. Einer Mitteilung der Kommission in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze aus dem Jahr 2007 lässt sich denn auch entnehmen, dass die entsprechenden Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie „nicht auf einem logischen oder strukturierten Konzept“ beruhen, sondern „die damalige Situation in den einzelnen Mitgliedstaaten Anfang der 90er Jahre“ widerspiegeln[38]. Die Struktur der Mehrwertsteuersätze folge deshalb keiner klaren Logik[39].

53. Dementsprechend hat die Kommission auf Nachfrage in der mündlichen Verhandlung u. a. sinngemäß vorgetragen, dass der ermäßigte Steuersatz für Bücher, Zeitungen und Zeitschriften allein deshalb im Unionsrecht geregelt wurde, weil zumindest einige Mitgliedstaaten einen solchen verringerten Steuersatz zum damaligen Zeitpunkt anwendeten und ihnen diese Möglichkeit durch das Unionsrecht nicht abgeschnitten werden sollte.

54. Nun ist es durchaus denkbar, dass eine Unionsnorm kein eigenständiges Ziel außer demjenigen verfolgt, bestimmte Regelungen in der Verantwortung der Mitgliedstaaten zu belassen. Dies ist vorliegend jedoch nicht der Fall. Denn die Mehrwertsteuerrichtlinie überlässt die Regelung ermäßigter Steuersätze nicht einfach den Mitgliedstaaten, sondern erlaubt gemäß Art. 98 in Verbindung mit Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie nur solche, die für genau bestimmte, abschließend aufgezählte Leistungsinhalte gelten, hingegen keine anderen. Insoweit übernimmt das Unionsrecht eigene Verantwortung für die Voraussetzungen der Anwendung ermäßigter Steuersätze durch die Mitgliedstaaten. Folglich sind auch die Ziele der unionsrechtlichen Erlaubnis für die Mitgliedstaaten, ermäßigte Steuersätze gerade für Bücher, Zeitungen und Zeitschriften anwenden zu dürfen, unionsautonom zu bestimmen.

37 — Siehe Art. 1 Nr. 5 in Verbindung mit Kategorie 6 des Anhangs der Richtlinie 92/77/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG (Annäherung der MWSt.-Sätze) (ABl. 1992, L 316, S. 1).

38 — Mitteilung der Kommission vom 5. Juli 2007 an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze (KOM[2007] 380 endgültig), unter 3.1.

39 — Mitteilung der Kommission (zitiert in Fn. 38), unter 4.2.

55. Obwohl sowohl der Rat als auch die Kommission im vorliegenden Verfahren vorgetragen haben, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Förderungsziele verfolge, ist doch offensichtlich, dass mit der Option zur Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes gerade eine Förderung des Absatzes bestimmter Produkte durch die Mitgliedstaaten erst ermöglicht wird und dass damit bestimmte politische Ziele verfolgt werden [40]. Denn ein ermäßigter Steuersatz versetzt die Steuerpflichtigen in die Lage, ein preiswerteres Angebot zu machen. Diese Absatzförderung erfolgt im Übrigen zugunsten der Verbraucher, denn nur diese sollen die Belastung der Mehrwertsteuer letztlich tragen [41].

56. Auch der Sinn und Zweck dieser steuerlichen Förderung scheint mir auf der Hand zu liegen. Der ermäßigte Steuersatz für Bücher, Zeitungen und Zeitschriften hat eine kulturelle Zielsetzung. Er dient in einem umfassenden Sinn der Förderung der Bildung der Unionsbürger durch Lesen, sei es von Belletristik oder Sachbüchern, sei es von politischen, fachlichen oder unterhaltenden Zeitungen und Zeitschriften. Einen Hinweis auf diese Zielsetzung bietet im Tatbestand der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie der Ausschluss der Förderung bei Publikationen, die „vollständig oder im Wesentlichen Werbezwecken dienen“. Derartige Publikationen verfolgen nämlich keinen Bildungszweck. Im Übrigen ist dieses Ziel auch an anderer Stelle im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem wiederzufinden, nämlich in Form der weitgehenden steuerlichen Privilegierung von Bildungsleistungen durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Mehrwertsteuerrichtlinie.

57. Die Erfüllung dieses Bildungszwecks hängt nun allein vom Inhalt, nicht aber vom Übertragungsweg eines digitalen Buchs ab. Deshalb besteht zwischen digitalen Büchern, die auf einem physischen Träger vertrieben werden, und digitalen Büchern, die elektronisch übertragen werden, grundsätzlich kein Unterschied im Hinblick auf das Förderungsziel, das mit der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgt wird. Somit sind die beiden Leistungsformen auch vor dem Hintergrund des Ziels der untersuchten Regelung vergleichbar.

iv) Zwischenergebnis

58. Nach allem ist festzustellen, dass die Lieferung digitaler Bücher auf einem physischen Träger einerseits und ihre elektronische Lieferung andererseits im Hinblick sowohl auf das Ziel der untersuchten Regelung als auch auf die Ziele und Grundsätze des Regelungsbereichs vergleichbar sind.

b) Rechtfertigung

59. Eine unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Sachverhalte kann jedoch gerechtfertigt sein, nämlich dann, wenn sie ein rechtlich zulässiges Ziel verfolgt und in angemessenem Verhältnis zu diesem Ziel steht [42].

60. Diese Anforderungen sind unabhängig davon zu beachten, in welchem Rechtsgebiet eine Ungleichbehandlung festzustellen ist. Sie gelten selbst dort, wo dem Unionsgesetzgeber vom Gerichtshof explizit ein weites Ermessen zugestanden wird [43], wie insbesondere im Bereich der gemeinsamen Agrarpolitik [44].

40 — Vgl. auch die Stellungnahme des Ausschusses für Binnenmarkt und Verbraucherschutz vom 22. Januar 2009 für den Ausschuss für Wirtschaft und Währung zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze (KOM[2008]0428) (Plenarsitzungsdokument des Europäischen Parlaments vom 11. Februar 2009, A6-0047/2009, S. 6).

41 — Urteile vom 3. Mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, Rn. 25), und vom 7. November 2013, Tulică und Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, Rn. 34).

42 — Vgl. u. a. Urteile vom 16. Dezember 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine u. a. (C-127/07, EU:C:2008:728, Rn. 47), vom 17. Oktober 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, Rn. 77), und vom 22. Mai 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, Rn. 43).

43 — Vgl. Urteil vom 16. Dezember 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine u. a. (C-127/07, EU:C:2008:728, Rn. 57 und 58).

44 — Vgl. Urteil vom 6. November 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, Rn. 56).

61. Allerdings unterscheidet sich die Intensität der Prüfung der Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung je nach dem Umfang des Ermessens, das dem Unionsgesetzgeber im jeweiligen Fall zu Gebote steht. Unterscheidet der Unionsgesetzgeber auf der Grundlage eines gemäß Art. 21 der Charta verbotenen Differenzierungskriteriums wie etwa dem Geschlecht oder der Rasse [45], so unterliegt die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung einer strengen Prüfung durch den Gerichtshof [46]. Beruht die Unterscheidung hingegen auf einem anderen Kriterium, wird die Prüfung des Gerichtshofs weniger streng sein, um zu vermeiden, dass der Unionsrichter die Beurteilung des Unionsgesetzgebers durch seine eigene ersetzt [47]. Dies gilt nach der Rechtsprechung in besonderem Maß bei Regelungen, in denen es um komplexe Beurteilungen politischer, wirtschaftlicher, sozialer oder medizinischer Natur geht [48]. Allerdings muss auch hier gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit die Prüfung durch den Gerichtshof umso strenger ausfallen, je gravierender die Auswirkungen einer Ungleichbehandlung für den einzelnen Unionsbürger sind [49].

i) Ziel der unterschiedlichen Behandlung

62. Vor dem Hintergrund dieses begrenzten Prüfungsmaßstabs ist zunächst das Ziel zu identifizieren, das der Unionsgesetzgeber mit der Ungleichbehandlung der Lieferung digitaler Bücher auf physischem Träger und ihrer elektronischen Lieferung verfolgt.

63. Die unterschiedliche Behandlung wurde durch die Richtlinie 2009/47 eingeführt. Die damit verbundene Erweiterung des steuerlichen Förderungstatbestands der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie auf digitale Bücher, die auf einem physischen Träger geliefert werden, dient ausweislich des vierten Erwägungsgrundes der Richtlinie 2009/47 dazu, „die Bezugnahme auf Bücher in Anhang III klarer zu fassen und dem technischen Fortschritt Rechnung zu tragen“. Die Richtlinie 2009/47 ließ jedoch insbesondere die Regelung des Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie unverändert, der zufolge die ermäßigten Steuersätze keinesfalls auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen anwendbar sind. Als solche können elektronisch übertragene digitale Bücher daher nicht einem ermäßigten Steuersatz unterliegen [50].

64. Dem „technischen Fortschritt“ wurde somit nicht in vollem Umfang Rechnung getragen. Gerade der „natürliche“ Übertragungsweg digitaler Bücher, nämlich die elektronische Lieferung, sollte nicht von einem ermäßigten Steuersatz profitieren können. Der Grund hierfür liegt letztlich in der Regelung des Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, die für sämtliche elektronischen

45 — Die Diskriminierungsverbote sind nur spezielle Ausprägungen des allgemeinen Grundsatzes der Gleichbehandlung, siehe insbesondere das Urteil vom 27. Januar 2005, Europe Chemi-Con (Deutschland)/Rat (C-422/02 P, EU:C:2005:56, Rn. 33).

46 — Vgl. ebenso bereits die Schlussanträge des Generalanwalts Poiares Maduro in der Rechtssache Arcelor Atlantique et Lorraine u. a. (C-127/07, EU:C:2008:292, Nr. 32).

47 — Vgl. in diesem Sinne u. a. die Urteile vom 12. Mai 2011, Luxemburg/Parlament und Rat (C-176/09, EU:C:2011:290, Rn. 35), und vom 22. Mai 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, Rn. 64).

48 — Vgl. Urteile vom 16. Dezember 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine u. a. (C-127/07, EU:C:2008:728, Rn. 57), und vom 22. Mai 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350, Rn. 52); siehe speziell zur gemeinsamen Agrarpolitik u. a. die Urteile vom 29. Oktober 1980, Roquette Frères/Rat (138/79, EU:C:1980:249, Rn. 25), vom 5. Oktober 1994, Deutschland/Rat (C-280/93, EU:C1994:367, Rn. 89 und 90), sowie vom 30. Juni 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, Rn. 47); vgl. zudem zu den allgemeinen Bindungen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit u. a. die Urteile vom 12. November 1996, Vereinigtes Königreich/Rat (C-84/94, EU:C:1996:431, Rn. 58), vom 1. März 2016, National Iranian Oil Company/Rat (C-440/14 P, EU:C:2016:128, Rn. 77), und vom 4. Mai 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, Rn. 49).

49 — Vgl. in diesem Sinne das Urteil vom 16. Dezember 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine u. a. (C-127/07, EU:C:2008:728, Rn. 59); vgl. insbesondere im Fall von Grundrechtseingriffen das Urteil vom 8. April 2014, Digital Rights Ireland u. a. (C-293/12 und C-594/12, EU:C:2014:238, Rn. 47).

50 — Vgl. Urteile vom 5. März 2015, Kommission/Frankreich (C-479/13, EU:C:2015:141, Rn. 17 und 40), sowie vom 5. März 2015, Kommission/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, Rn. 26 und 47).

Dienstleistungen [51], also nicht nur für elektronisch übertragene digitale Bücher, die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes ausschließt. Das Ziel dieser allgemein für den elektronischen Dienstleistungsmarkt geltenden Regelung ist daher entscheidend für die Rechtfertigung der vorliegenden Ungleichbehandlung.

65. Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie geht zurück auf die Regelung des Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 4 in Verbindung mit Art. 9 Abs. 2 Buchst. e letzter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie [52], die mittels der Richtlinie 2002/38/EG eingefügt worden war [53]. Über die Absicht, die mit dieser Bestimmung verfolgt wurde, enthalten die Erwägungsgründe der Richtlinie 2002/38 keinen Hinweis.

66. Allerdings verweist der entsprechende Vorschlag der Kommission auf die Unsicherheit, der die Anbieter elektronischer Dienstleistungen im Hinblick auf den anzuwendenden Steuersatz ausgesetzt sein könnten [54]. Denn mit der Richtlinie 2002/38 wurde für die außerhalb der Union ansässigen Anbieter elektronischer Dienstleistungen die Pflicht eingeführt, ihre Dienstleistungen an Verbraucher innerhalb der Union jeweils in dem Mitgliedstaat zu versteuern, in dem der Verbraucher ansässig ist [55]. Damit sollen Wettbewerbsverzerrungen verhindert werden [56], die durch die Steuerpolitik von Drittstaaten entstehen könnten. Die Regelung hat zur Folge, dass die elektronischen Dienstleistungen jeweils dem Steuersatz des Mitgliedstaats unterliegen, in dem sich der Verbraucher befindet.

67. Den außerhalb der Union ansässigen Steuerpflichtigen sollte gleichzeitig aber die Erfüllung ihrer neuen steuerlichen Pflichten innerhalb der Union erleichtert werden, wohl auch um ihre Befolgung wahrscheinlicher zu machen [57]. Zugleich sollten die Vereinfachungen auch den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten zugutekommen und ihre Kontrollmöglichkeiten verbessern [58]. In erster Linie sollte dies dadurch bewirkt werden, dass die Steuerpflichtigen ihren Pflichten mittels elektronischer Steuererklärungen in einem einzigen Mitgliedstaat für die gesamte Union nachkommen können [59]. Darüber hinaus stellte die Vorgängerregelung des Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie sicher, dass stets nur der Normalsatz des jeweiligen Mitgliedstaats auf die elektronischen Dienstleistungen an dortige Verbraucher Anwendung finden kann.

68. Die innerhalb der Union ansässigen Anbieter elektronischer Dienstleistungen befanden sich demgegenüber in einer anderen Lage. Denn für sie sollte sich durch die Richtlinie 2002/38 nichts ändern. Sie sollten weiterhin ihre elektronischen Dienstleistungen im Mitgliedstaat ihres Sitzes versteuern, unabhängig davon, wo der jeweilige Verbraucher ansässig war [60], und unterlagen deshalb mit ihren Leistungen nur den maximal drei verschiedenen Steuersätzen dieses Mitgliedstaats.

51 — Siehe hierzu das nicht abschließende Verzeichnis elektronischer Dienstleistungen in Anhang II zu Art. 58 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie die ergänzende Definition in Art. 7 und Anhang I der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Neufassung) (ABl. 2011, L 77, S. 1).

52 — 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. 1977, L 145, S. 1), die gemäß Art. 411 Abs. 1 und Art. 413 der Mehrwertsteuerrichtlinie bis zum 31. Dezember 2006 anzuwenden war.

53 — Siehe Art. 1 Nr. 2 der Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7. Mai 2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen (ABl. 2002, L 128, S. 41).

54 — Vorschlag der Kommission vom 7. Juni 2000 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen (KOM[2000] 349 endgültig), unter 3.1 und 5.2 zu Art. 1 Nr. 2.

55 — Siehe Art. 9 Abs. 2 Buchst. f der Sechsten Richtlinie und nunmehr Art. 58 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie.

56 — Vgl. nunmehr den 23. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie.

57 — Vgl. den Vorschlag der Kommission (zitiert in Fn. 54), unter 3.1 und 3.2.

58 — Vgl. den Vorschlag der Kommission (zitiert in Fn. 54), unter 5 zu Beginn.

59 — Vgl. den fünften Erwägungsgrund der Richtlinie 2002/38; siehe nunmehr die Art. 358a ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie.

60 — Dies ergab sich aus der Grundregel des Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie; vgl. den Vorschlag der Kommission (zitiert in Fn. 54), unter 2.

69. Die Kommission hat im vorliegenden Verfahren jedoch sinngemäß vorgetragen, das Verbot ermäßigter Steuersätze für elektronische Dienstleistungen sei auch für die innerhalb der Union tätigen Steuerpflichtigen insoweit von Bedeutung, als es schädlichen Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten verhindert habe. Denn gerade weil für diese Steuerpflichtigen allein ihr Sitz für ihre Steuerlast im Hinblick auf elektronische Dienstleistungen entscheidend blieb, hätte ein Mitgliedstaat durch die Einführung eines entsprechenden ermäßigten Steuersatzes versuchen können, diese Dienstleister zur Niederlassung auf seinem Territorium zu bewegen. Der Kopf eines elektronischen Vertriebsnetzes kann nämlich vergleichsweise einfach verlagert werden.

70. Allerdings hat sich hier die Rechtslage seit dem 1. Januar 2015 grundlegend geändert. Gemäß dem geltenden Art. 58 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie [61] findet nunmehr für die innerhalb der Union ansässigen Steuerpflichtigen die gleiche Regelung Anwendung wie für die außerhalb der Union ansässigen: Die elektronischen Dienstleistungen sind stets im Mitgliedstaat des jeweiligen Verbrauchers zu versteuern. Sämtliche Anbieter können seitdem auch ihren steuerlichen Pflichten gegenüber allen Mitgliedstaaten durch eine Steuererklärung in nur einem Mitgliedstaat nachkommen [62].

71. Im Ergebnis haben wir es somit mit zwei unterschiedlichen Zielrichtungen des Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und seiner Vorgängerbestimmungen zu tun, die darüber hinaus zeitlich zu differenzieren sind: Das Verbot ermäßigter Steuersätze für elektronische Dienstleistungen diente bis zum 31. Dezember 2014 zum einen der Vereinfachung der steuerlichen Pflichten der außerhalb der Union ansässigen Steuerpflichtigen, zum anderen der Verhinderung schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten; ab dem 1. Januar 2015 dient das Verbot nur noch der Vereinfachung der steuerlichen Pflichten, allerdings nunmehr für den gesamten Markt elektronischer Dienstleistungen.

ii) Angemessene Zielverfolgung

72. Diese Ziele müsste der Unionsgesetzgeber auch in angemessener Weise verfolgt haben. Hierbei sind die Folgen der Ungleichbehandlung mit den Vorteilen zu vergleichen, die sich aus der Zielverfolgung ergeben. Dabei ist zu beachten, dass der Unionsgesetzgeber im Bereich des Steuerrechts komplexe wirtschaftliche und finanzielle Betrachtungen anzustellen hat und ihm insoweit ein Beurteilungs- und Gestaltungsermessen zusteht [63].

73. Was das Ziel der Vereinfachung der steuerlichen Pflichten aufgrund einer geringeren Anzahl zu beachtender Mehrwertsteuersätze angeht, so ist zu differenzieren. Denn das Verbot ermäßigter Steuersätze für elektronische Dienstleistungen dient insoweit sowohl den Steuerpflichtigen als auch den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten [64].

74. Die zugunsten der Steuerpflichtigen bestehende Vereinfachung steht dabei nicht in einem angemessenen Verhältnis zu den Nachteilen, die ihnen aus einer Verweigerung des ermäßigten Steuersatzes für digitale Bücher entstehen, die auf elektronischem Weg übermittelt werden. Denn ihr Schutz vor einer zusätzlichen Vielfalt an Steuersätzen ist allzu teuer dadurch erkauft, dass ihre Leistungen einem erhöhten Steuersatz unterliegen und damit auch einen Wettbewerbsnachteil erleiden. Selbstverständlich macht die Inanspruchnahme jedes steuerlichen Vorteils die Anwendung des Steuerrechts für den Begünstigten komplizierter. Dieser Aufwand kann aber keinen Freibrief für den Steuergesetzgeber bedeuten, vergleichbare Sachverhalte ungleich zu behandeln.

61 — Die Bestimmung wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2015 durch Art. 5 Nr. 1 der Richtlinie 2008/8 geändert.

62 — Siehe die Art. 358 bis 369k der Mehrwertsteuerrichtlinie.

63 — Vgl. oben, Nr. 61.

64 — Vgl. oben, Nr. 67.

75. Im Hinblick auf die Erleichterung der Arbeit der Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten könnte der Angemessenheit der Zielverfolgung mit einem alten Ausspruch des Gerichtshofs entgegengehalten werden, dass praktische Schwierigkeiten die Auferlegung einer offenkundig unbilligen Belastung – hier des Vertriebs der elektronisch übertragenen digitalen Bücher – nicht rechtfertigen können [65]. Im Rahmen des Diskriminierungsverbots der Grundfreiheiten hat der Gerichtshof allerdings zuletzt klar anerkannt, dass die Finanzverwaltungen ein legitimes Interesse an Vorschriften haben, die einfach gehandhabt und kontrolliert werden können [66].

76. Es liegt deshalb grundsätzlich im Ermessen des Unionsgesetzgebers, für die Besteuerung sämtlicher elektronischer Dienstleistungen nach dem Ort ihres Verbrauchs ein besonderes Besteuerungssystem zu etablieren. Dass ein solches besonderes Besteuerungssystem erforderlich sein kann, ergibt sich aus den spezifischen Rahmenbedingungen elektronischer Dienstleistungen, die im Vergleich zum klassischen Warenhandel nahezu mühelos grenzüberschreitend erbracht werden und zudem nur eine minimale physische Präsenz erfordern, wodurch der Zugriff nationaler Steuerbehörden erschwert wird.

77. Außerdem hat der Gerichtshof bereits anerkannt, dass der Unionsgesetzgeber bei komplexen Systemen ein schrittweises Vorgehen wählen darf [67]. Insofern ist es nachvollziehbar, wenn der Unionsgesetzgeber ein neuartiges Besteuerungsverfahren zunächst so einfach wie möglich gestaltet. Dies gilt insbesondere während einer Zeit, in der die Anbieter elektronischer Dienstleistungen eine Vielzahl neuartiger Produkte hervorbringen, deren Einordnung in die bestehenden Kategorien ermäßigter Steuersätze zweifelhaft sein kann.

78. Voraussetzung der Angemessenheit eines solchen schrittweisen Vorgehens ist allerdings die regelmäßige Überprüfung des Regelungssystems [68]. Dem genügt das Handeln der auf Unionsebene zuständigen Organe bislang. Der Rat hat bereits bei Einführung der entsprechenden Bestimmungen vorgesehen, das besondere Besteuerungssystem für elektronische Dienstleistungen nach einer gewissen Zeit anhand der damit gemachten Erfahrungen zu überprüfen [69]. Zudem hat die Kommission kürzlich angekündigt, zur Gleichstellung elektronisch übermittelter digitaler Bücher die Erarbeitung eines Vorschlags für eine Richtlinie zur Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie zu prüfen [70].

79. Soweit die Zielrichtung der Vereinfachung des Besteuerungssystems bis zum 31. Dezember 2014 allein die außerhalb der Union ansässigen Steuerpflichtigen betraf, haben die vorstehenden Erwägungen zwar eine vergleichsweise geringere Bedeutung. Dies wird jedoch für diesen Zeitraum jedenfalls durch das legitime Ziel der Verhinderung schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten kompensiert [71].

80. Die andere Seite der Waagschale fällt demgegenüber nicht stark ins Gewicht.

81. So dürften sich die Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Anbietern digitaler Bücher, die auf einem physischen Träger, und solchen, die elektronisch geliefert werden, in Grenzen halten. Denn die Republik Polen hat in der mündlichen Verhandlung zu Recht darauf hingewiesen, dass die Kosten des elektronischen Vertriebs viel geringer sind als die des traditionellen Vertriebs von Gegenständen. Folglich können auf elektronischem Weg übertragene digitale Bücher regelmäßig selbst dann zu einem niedrigeren Preis als solche auf physischem Träger angeboten werden, wenn sie einem höheren Mehrwertsteuersatz unterliegen.

65 — Vgl. Urteil vom 25. Oktober 1978, Royal Scholten-Honig und Tunnel Refineries (103/77 und 145/77, EU:C:1978:186, Rn. 81 und 82/83).

66 — Vgl. Urteil vom 24. Februar 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, Rn. 33).

67 — Vgl. Urteile vom 16. Dezember 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine u. a. (C-127/07, EU:C:2008:728, Rn. 57), und vom 17. Oktober 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, Rn. 91).

68 — Vgl. in diesem Sinne das Urteil vom 16. Dezember 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine u. a. (C-127/07, EU:C:2008:728, Rn. 62).

69 — Siehe die Art. 4 und 5 der Richtlinie 2002/38 sowie Art. 6 der Richtlinie 2008/8.

70 — Siehe die Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss vom 7. April 2016 über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer (COM[2016] 148 final), unter 5.

71 — Vgl. oben, Nr. 69.

82. Vor diesem Hintergrund sind gewichtige Beeinträchtigungen des grenzüberschreitenden Zugangs zu Büchern, den die Grundfreiheiten schützen, oder – worauf der polnische Bürgerbeauftragte zu Recht aufmerksam gemacht hat – des Zugangs von Menschen mit Behinderung zu Büchern [72] nicht zu erkennen.

83. Die vom Unionsgesetzgeber mit Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten Ziele werden somit auch in angemessener Weise verfolgt.

c) Zwischenergebnis

84. Die unterschiedliche Behandlung digitaler Bücher je nach ihrer Übermittlungsform, die sich aus Nr. 6 des Anhangs III in Verbindung mit Art. 98 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf den ermäßigten Steuersatz ergibt, ist somit gerechtfertigt und verstößt folglich nicht gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung.

2. Der Ausschluss digitaler Zeitungen und Zeitschriften auf physischem Träger

85. Als Zweites ist nun zu prüfen, ob der Umstand, dass Nr. 6 des Anhangs III in Verbindung mit Art. 98 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie für digitale Zeitungen und Zeitschriften auf physischem Träger keinen ermäßigten Steuersatz ermöglicht, mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung zu vereinbaren ist. Dabei sind zwei unterschiedliche Ungleichbehandlungen zu betrachten.

a) Vergleich mit digitalen Büchern

86. Zum einen werden damit digitale Zeitungen und Zeitschriften anders behandelt als digitale Bücher, da Letztere einem ermäßigten Steuersatz unterliegen können, wenn sie auf einem physischen Träger geliefert werden.

87. Eine daraus resultierende Verletzung des Grundsatzes der Gleichbehandlung setzte zunächst voraus, dass es sich bei Zeitungen und Zeitschriften einerseits und bei Büchern andererseits um vergleichbare Sachverhalte handelte [73].

88. Dies ist jedoch nicht der Fall. Die Sachverhalte sind weder angesichts des Ziels des Regelungsbereichs noch im Hinblick auf das Ziel der untersuchten Regelung vergleichbar [74].

89. Erstens stehen Zeitungen und Zeitschriften regelmäßig nicht im Wettbewerb mit Büchern. Die unterschiedlichen Formen von Publikationen sprechen unterschiedliche Bedürfnisse eines Verbrauchers an, da sie sich in aller Regel nach Textlänge, Informationsart, künstlerischem Anspruch und dauerhafter Relevanz unterscheiden. Im Hinblick auf das Ziel des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern [75], sind sie deshalb nicht vergleichbar.

90. Zweitens besteht auch im Hinblick auf das Ziel der untersuchten Regelung keine Vergleichbarkeit von Zeitungen und Zeitschriften einerseits sowie von Büchern andererseits. Der Bildungszweck, den die Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgt [76], unterscheidet sich bei diesen unterschiedlichen Publikationsformen in aller Regel deutlich. Während Zeitungen und Zeitschriften

72 — Vgl. insoweit Art. 26 der Charta.

73 — Vgl. zu dieser Voraussetzung oben, Nr. 37.

74 — Vgl. zu diesen Voraussetzungen oben, Nr. 39.

75 — Vgl. oben, Nrn. 40 und 42.

76 — Vgl. oben, Nrn. 55 und 56.

eher einen aktuellen praktischen Bezug haben, geht es bei Büchern häufig um die Vermittlung langfristig bedeutsameren Wissens oder um künstlerischen Ausdruck. Somit ist die Zielrichtung einer steuerlichen Förderung von Büchern einerseits sowie von Zeitungen und Zeitschriften andererseits innerhalb des Bildungsbereichs durchaus verschieden.

91. Die unterschiedliche Behandlung digitaler Zeitungen und Zeitschriften auf physischem Träger gegenüber digitalen Büchern auf physischem Träger verstößt somit nicht gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung.

b) Vergleich mit Zeitungen und Zeitschriften auf Papier

92. Zum anderen werden digitale Zeitungen und Zeitschriften auf physischem Träger aber auch anders behandelt als Zeitungen und Zeitschriften, die auf Papier erscheinen.

93. Obwohl sich das Ergebnis hier nicht ganz so klar abzeichnet wie zuvor, bin ich der Ansicht, dass Zeitungen und Zeitschriften in Papierform und digitale Zeitungen und Zeitschriften auf physischem Träger ebenfalls nicht objektiv vergleichbar sind.

94. Zwar ist im Hinblick auf das steuerliche Förderungsziel der Nr. 6 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie die Vergleichbarkeit digitaler und gedruckter Zeitungen und Zeitschriften grundsätzlich anzunehmen, da es insoweit nur auf den Inhalt ankommen dürfte [77].

95. Gleiches gilt aber nicht hinsichtlich des Ziels des Regelungsbereichs, der Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen [78]. Denn der Gerichtshof hat im Urteil K bereits für Bücher festgestellt, dass zwischen ihrer digitalen Version auf physischem Träger und ihrer Papierversion nicht notwendigerweise Wettbewerb besteht. Vielmehr ist das Bestehen eines solchen Wettbewerbs von einer Vielzahl von Umständen abhängig, die sich nicht nur von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterscheiden, sondern sich auch im Zeitablauf ändern können [79]. Bei einer solchermaßen unklaren tatsächlichen Lage obliegt es aber allein dem Unionsgesetzgeber und nicht dem Gerichtshof, die komplexe Beurteilung einer Wettbewerbssituation in der gesamten Union im Rahmen seines gesetzgeberischen Ermessens vorzunehmen [80].

96. Somit ist der Grundsatz der Gleichbehandlung auch nicht dadurch verletzt, dass gemäß Nr. 6 des Anhangs III in Verbindung mit Art. 98 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie digitale Zeitungen und Zeitschriften auf physischem Träger im Gegensatz zu ihrer Papierform keinem ermäßigten Steuersatz unterliegen können.

3. Die unterschiedliche Behandlung von elektronisch übermittelten gegenüber gedruckten Publikationen

97. Schließlich ist noch der Frage nachzugehen, ob die unterschiedliche Behandlung sämtlicher digitalen Publikationen, die elektronisch übermittelt werden, gegenüber gedruckten Publikationen, die sich in Folge der Nr. 6 des Anhangs III in Verbindung mit Art. 98 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, den Grundsatz der Gleichbehandlung verletzen könnte.

98. Dies ist aufgrund der vorangegangenen Erkenntnisse jedoch nicht der Fall.

77 — Vgl. oben, Nrn. 56 und 57.

78 — Vgl. oben, Nr. 40.

79 — Vgl. Urteil vom 11. September 2014, K, C-219/13 (EU:C:2014:2207, Rn. 24 bis 32).

80 — Vgl. oben, Nr. 61.

99. Es kann dabei letztlich dahinstehen, ob digitale und gedruckte Publikationen im Sinne der Rechtsprechung generell nicht ausreichend vergleichbar sind. Hierfür spricht im Hinblick auf das Ziel der hier untersuchten Regelung, dass zwischen digitalen Publikationen, die auf elektronischem Weg übertragen werden, und gedruckten Publikationen ein erheblicher Unterschied hinsichtlich ihrer Förderungs*bedürftigkeit* besteht, der aus den sehr unterschiedlichen Vertriebskosten resultiert [81]. Hinzu käme die Berücksichtigung des Ermessens des Unionsgesetzgebers bei der Beurteilung der Wettbewerbssituation [82].

100. Selbst wenn man jedoch von ihrer Vergleichbarkeit ausgehen sollte, wäre die unterschiedliche Behandlung elektronisch übermittelter digitaler Publikationen und gedruckter Publikationen gegenwärtig gerechtfertigt. Dies ergibt sich wie gesehen insbesondere aus dem legitimen gesetzgeberischen Ziel, ein besonderes Besteuerungssystem für elektronische Dienstleistungen vorzusehen [83]. In dieser Hinsicht ist die unterschiedliche Behandlung elektronisch übermittelter Publikationen gegenüber gedruckten Publikationen umso angemessener, als die Wettbewerbssituation insoweit noch weniger stark ausgeprägt sein dürfte, als dies bei identischen digitalen Publikationen der Fall ist [84].

101. Somit ist der Grundsatz der Gleichbehandlung auch insoweit nicht verletzt, als Nr. 6 des Anhangs III in Verbindung mit Art. 98 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie elektronisch übermittelte Publikationen im Gegensatz zu gedruckten vom Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes ausschließt.

V – Entscheidungsvorschlag

102. Nach allem schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt zu entscheiden:

Die Prüfung der Vorlagefragen hat nichts ergeben, was die Gültigkeit der Nr. 6 des Anhangs III der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der Fassung der Richtlinie 2009/47/EG berühren könnte.

81 — Vgl. oben, Nr. 81.

82 — Vgl. oben, Nr. 95.

83 — Vgl. oben, Nrn. 66 ff.

84 — Vgl. oben, Nr. 81.