

**Rechtssache C-331/19****Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1  
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs****Eingangsdatum:**

23. April 2019

**Vorlegendes Gericht:**

Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

19. April 2019

**Kassationsbeschwerdeführer:**

Staatssecretaris van Financiën

**Weitere Verfahrensbeteiligte:**

X

**Gegenstand des Ausgangsverfahrens**

Der Ausgangsstreit bezieht sich auf Nacherhebungsbescheide, die der Inspecteur van de Belastingdienst (Steuerinspektor, im Folgenden: Inspecteur) gegenüber X (im Folgenden: Abgabenschuldnerin) erlassen hat, weil er der Meinung war, dass auf bestimmte von der Abgabenschuldnerin gelieferte Erzeugnisse der allgemeine Mehrwertsteuersatz Anwendung finde. Die Abgabenschuldnerin hat diese Bescheide angefochten und geltend gemacht, auf die Erzeugnisse finde der von ihr bereits abgeführte niedrigere Mehrwertsteuersatz für Nahrungsmittel Anwendung.

**Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens**

Das vorliegende Ersuchen nach Art. 267 AEUV betrifft die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für Lebensmittel. Konkret geht es um die Frage, aufgrund welcher Kriterien sich bestimmen lässt, ob Erzeugnisse unter den Begriff „Lebensmittel für den menschlichen Gebrauch“ oder den Begriff „üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel

verwendete Erzeugnisse“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006 subsumiert werden können.

### **Vorlagefragen**

1. Ist der in Anhang III Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006 verwendete Begriff „Lebensmittel für den menschlichen Gebrauch“ dahin auszulegen, dass darunter gemäß Art. 2 der Verordnung (EG) Nr. 178/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 28. Januar 2002 zur Festlegung der allgemeinen Grundsätze und Anforderungen des Lebensmittelrechts alle Stoffe oder Erzeugnisse zu verstehen sind, die dazu bestimmt sind oder von denen nach vernünftigem Ermessen erwartet werden kann, dass sie in verarbeitetem, teilweise verarbeitetem oder unverarbeitetem Zustand von Menschen aufgenommen werden?

Sofern die Frage verneint wird: Wie ist der Begriff in diesem Fall zu konkretisieren?

2. Sofern Speisen oder Getränke nicht als Lebensmittel für den menschlichen Gebrauch anzusehen sind: Anhand welcher Kriterien ist in diesem Fall zu prüfen, ob solche Erzeugnisse als Erzeugnisse anzusehen sind, die üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendet werden?

### **Angeführte Bestimmungen des Unionsrechts**

Art. 96 bis 98 und Anhang III Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006 sowie Art. 2 der Verordnung Nr. 178/2002

### **Angeführte Bestimmungen des nationalen Rechts**

Art. 7 und 9 Abs. 2 Buchst. a der Wet op de omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz 1968, im Folgenden: Gesetz) sowie Tabelle I Position a.1 zum Gesetz

### **Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens**

- 1 Die Abgabenschuldnerin ist eine Unternehmerin, die bestimmte Erzeugnisse als das sexuelle Verlangen stimulierende Mittel verkauft. Es geht dabei um Kapseln, Tropfen, Puder und Sprays, die zur oralen Einnahme bestimmt sind. Die Abgabenschuldnerin führte für bestimmte Zeiträume in den Jahren 2009 bis 2013 auf Lieferungen dieser Erzeugnisse im Wege der Selbstveranlagung Umsatzsteuer nach dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz von sechs Prozent im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a des Gesetzes in Verbindung mit Tabelle I Position a.1 zum Gesetz (im Folgenden: Tabelle I) ab, da die Erzeugnisse ihrer Auffassung nach

Nahrungsmittel im Sinne dieser Tabellenposition sind. Der Inspecteur war demgegenüber der Meinung, die Erzeugnisse seien keine Nahrungsmittel und unterlägen daher dem allgemeinen Mehrwertsteuersatz. Aus diesem Grund erließ er die im Streit stehenden Nacherhebungsbescheide.

- 2 Der Gerichtshof Den Haag (im Folgenden: Gerichtshof) stellte im Rechtsmittelverfahren fest, dass die Erzeugnisse Nahrungsmittel im Sinne von Tabelle I Position a.1 seien. Der Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär für Finanzen, im Folgenden: Staatssecretaris) hat gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad eingelegt.

### **Wesentliches Vorbringen der Parteien des Ausgangsrechtsstreits**

- 3 Der Gerichtshof hat seine Entscheidung damit begründet, dass die betreffenden Erzeugnisse oral eingenommen werden müssten und Bestandteile enthielten, die für den menschlichen Gebrauch bestimmten Nahrungsmitteln eigen seien. Dass die Erzeugnisse als das sexuelle Verlangen stimulierende Mittel beworben und verwendet würden, stehe der Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nicht entgegen. Bei dieser Feststellung hat der Gerichtshof berücksichtigt, dass der Gesetzgeber ausweislich der parlamentarischen Erläuterung zu Tabelle I eine weite Auslegung des Begriffs „Nahrungsmittel“ befürwortet. Zu dieser Zielsetzung passe es nicht, wenn nach Maßgabe des Gebrauchszwecks der Erzeugnisse unterschieden werde. Auch Erzeugnisse, die nicht unmittelbar an ein Nahrungsmittel erinnerten, etwa Süßwaren (einschließlich Kaugummi) und Kuchen, fielen in den Anwendungsbereich des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes.
- 4 Der Staatssecretaris macht geltend, die Auslegung von Tabelle I Position a.1, insbesondere des darin enthaltenen Begriffs „Speisen und Getränke, die üblicherweise für den menschlichen Verzehr bestimmt sind“, durch den Gerichtshof verstoße gegen den Wortlaut und die Systematik von Anhang III Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006.

### **Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage**

- 5 Gemäß Art. 9 Abs. 2 Buchst. a des Gesetzes beträgt die Steuer sechs Prozent für Lieferungen der in Tabelle I genannten Gegenstände. Tabelle I Position a.1 lautet:

„1. Nahrungsmittel, nämlich:

- a) Speisen und Getränke, die üblicherweise für den menschlichen Verzehr bestimmt sind;
- b) Erzeugnisse, die offensichtlich dafür bestimmt sind, für die Zubereitung der in Buchstabe a genannten Speisen und Getränke verwendet zu werden, und die darin ganz oder zum Teil enthalten sind;

- c) Erzeugnisse, die dafür bestimmt sind, als Ergänzung oder als Ersatz der in Buchstabe a genannten Speisen und Getränke verwendet zu werden, wobei alkoholische Getränke nicht als Nahrungsmittel gelten;“

Mit diesen Vorschriften hat der niederländische Gesetzgeber von der den Mitgliedstaaten in Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006 eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht, auf die Lieferungen von Gegenständen der in Anhang III dieser Richtlinie genannten Kategorien einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden. In der niederländischen Sprachfassung von Anhang III Nr. 1 ist folgende Kategorie von Gegenständen aufgeführt:

- „1. Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten sowie üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse;“

Weder dem Wortlaut noch der Entstehungsgeschichte von Tabelle I Position a.1 lässt sich entnehmen, dass der Gesetzgeber beabsichtigt hätte, Anhang III Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006 hinsichtlich für den menschlichen Verzehr geeigneter Gegenstände in dem Sinne selektiv anzuwenden, dass der ermäßigte Mehrwertsteuersatz nur für bestimmte Gegenstände gelten würde, die unter Anhang III Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006 subsumiert werden können. Daher ist bei der Auslegung von Tabelle I Position a.1 an die in Anhang III Nr. 1 verwendeten Begriffe anzuknüpfen. Dabei können „Lebensmittel für den menschlichen Gebrauch“ (im Folgenden: Lebensmittel) „Nahrungsmitteln für den menschlichen Gebrauch“ gleichgestellt werden.

- 6 Der Gerichtshof der Europäischen Union (im Folgenden: Gerichtshof) hat insoweit festgestellt, dass Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006 bezweckt, die Kosten für bestimmte, als unentbehrlich erachtete Gegenstände und Dienstleistungen zu senken und somit dem Endverbraucher, der die Mehrwertsteuer letztlich entrichten muss, den Zugang zu ihnen zu erleichtern, indem er es ermöglicht, diese Gegenstände und Dienstleistungen einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz zu unterwerfen. Dies stellt eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, dass Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen einem Mehrwertsteuernormalsatz unterworfen sind, der mindestens 15 % betragen muss (vgl. Art. 96 und 97 der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006). Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht hervor, dass derartige Ausnahmen von einer Hauptregel eng auszulegen sind. Auch müssen bestimmte in Anhang III genannte, aber nicht definierte Begriffe nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs vor dem Hintergrund des Zusammenhangs, in dem sie in der Richtlinie verwendet werden, und unter Berücksichtigung ihrer gewöhnlichen Bedeutung ausgelegt werden. Obwohl der Gerichtshof speziell in Bezug auf den Begriff „Lebensmittel“ nunmehr festgestellt hat, dass bei der Auslegung dieses Begriffs zu berücksichtigen ist, in welchem Zusammenhang er in der Mehrwertsteuerrichtlinie

2006 verwendet wird, hat er noch nicht entschieden, ob das auch für seine gewöhnliche Bedeutung gilt.

- 7 Die in Anhang III Nr. 1 genannten Gegenstände sind allesamt Nahrungs- und Futtermittel und werden in a) Nahrungs- und Futtermittel als solche, b) Erzeugnisse, die üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendet werden, und c) Erzeugnisse, die üblicherweise dafür bestimmt sind, als Element oder Zutat für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden, unterteilt (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 3. März 2011, Kommission/Niederlande, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, Rn. 50). Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Erzeugnis als Nahrungs- und Futtermittel anzusehen ist, darf keine Unterscheidung oder Beschränkung nach der Art des Geschäfts, der Verkaufsmodalität, der Verpackung, der Zubereitung oder der Temperatur getroffen werden (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 10. März 2011, Bog u. a., verbundene Rechtssachen C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, im Folgenden: Urteil Bog, Rn. 85). Allerdings scheint von Belang zu sein, dass zum sofortigen Verzehr zubereitete Speisen und Mahlzeiten „der Ernährung“ der Verbraucher dienen (vgl. Urteil Bog, Rn. 87). Feststeht, dass sich die streitgegenständlichen Erzeugnisse aufgrund ihrer Zusammensetzung dazu eignen, vom Menschen oral eingenommen zu werden, und dafür auch bestimmt sind. Sie sind nicht als Elemente oder Zutaten anzusehen, die für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet werden. Daher ist zu prüfen, ob die Erzeugnisse zu der Kategorie gehören, die der Gerichtshof als „Nahrungs- und Futtermittel als solche“ bezeichnet, oder ob es um die Kategorie „üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse“ geht.
- 8 Nach Ansicht des Hoge Raad lassen sich die Kriterien für diese Prüfung nicht mit Sicherheit aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ableiten. Nachstehend in den Rn. 9 bis 12 ist wiedergegeben, welche Zweifel sich insoweit ergeben.
- 9 In den Wörterbüchern verschiedener Mitgliedstaaten werden „Nahrungsmittel“ als Erzeugnisse oder Speisen und Getränke definiert, die dazu dienen, den menschlichen Körper durch die Versorgung mit Nährstoffen zu erhalten. Der Hoge Raad bezweifelt, ob diese Bedeutung in ihrem Kontext innerhalb der Richtlinie als Kriterium brauchbar ist, da eine solche Auslegung zu praktischen Problemen und Rechtsunsicherheit führen würde. Es gibt nämlich Speisen und Getränke, die neben der Erhaltung des menschlichen Körpers weiteren Zwecken dienen. Darüber hinaus scheint der Gerichtshof bei der Auslegung des Begriffs „Nahrungsmittel“ dessen gewöhnliche Bedeutung nicht als Kriterium heranzuziehen (vgl. Rn. 83 des Urteils Bog). Möglicherweise ist das Kriterium für die Feststellung, ob es sich bei einem Erzeugnis im Kontext der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006 gesehen um ein Nahrungsmittel handelt, sehr wohl in einer gewöhnlichen Bedeutung dieses Begriffs zu finden, hierfür aber nicht die Bedeutung maßgeblich, die in (nationalen) Wörterbüchern verwendet wird. Wenn dem so ist, erhebt sich die Frage, welche Bedeutung dem Begriff in diesem Fall gewöhnlich beizulegen ist. Nach Ansicht des Hoge Raad sind mangels

richtungsweisender einschlägiger Urteile des Gerichtshofs weitere Hinweise erforderlich, um sicherzustellen, dass eine einheitliche Auslegung des Begriffs „Nahrungsmittel“ in allen Mitgliedstaaten gewährleistet ist.

- 10 Ebenso könnte die Auffassung vertreten werden, das Kriterium für die Auslegung des Begriffs „Nahrungsmittel“ lasse sich nicht in einer gewöhnlichen Bedeutung dieses Begriffs finden. Eine andere Möglichkeit besteht darin, an die Definition des Begriffs „Lebensmittel“ in der Verordnung Nr. 178/2002 anzuknüpfen. In Art. 2 dieser Verordnung ist der Begriff „Lebensmittel“ definiert als

„alle Stoffe oder Erzeugnisse, die dazu bestimmt sind oder von denen nach vernünftigem Ermessen erwartet werden kann, dass sie in verarbeitetem, teilweise verarbeitetem oder unverarbeitetem Zustand von Menschen aufgenommen werden. Zu ‚Lebensmitteln‘ zählen auch Getränke, Kaugummi sowie alle Stoffe – einschließlich Wasser –, die dem Lebensmittel bei seiner Herstellung oder Ver- oder Bearbeitung absichtlich zugesetzt werden“ . . .

In demselben Art. 2 wird darüber hinaus eine Reihe von Erzeugnissen aufgelistet, die dieser Definition entsprechen, aber ausdrücklich nicht als Lebensmittel angesehen werden. Der Hoge Raad weist darauf hin, dass der Gerichtshof bei der Auslegung bestimmter Begriffe der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006 bereits früher an Unionsvorschriften auf anderen Rechtsgebieten als der Mehrwertsteuer angeknüpft hat. Eine Auslegung des Lebensmittelbegriffs im Einklang mit der Verordnung Nr. 178/2002 scheint sich jedoch nicht recht in den Kontext von Anhang III Nr. 1 einzufügen. Der Unionsgesetzgeber hat es nämlich für notwendig erachtet, Erzeugnisse, die sich für den menschlichen Verzehr eignen, als solche aber nicht der Ernährung dienen, ausdrücklich in Anhang III Nr. 1 aufzuführen. Würden Erzeugnisse, die üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel oder als Element oder Zutat bei der Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet werden, als solche bereits als Lebensmittel angesehen, erscheint es nicht nötig, diese Erzeugnisse noch gesondert als unter Anhang III Nr. 1 zu subsumierende Erzeugnisse auszuweisen.

- 11 Nach Ansicht des Hoge Raad stellt eine Anknüpfung an die Lebensmitteldefinition in Art. 2 der Verordnung Nr. 178/2002 ein einfach anzuwendendes Kriterium für die Auslegung des Lebensmittelbegriffs dar, das eine einheitliche Auslegung des Begriffs in allen Mitgliedstaaten begünstigt. Es ist jedoch nicht über jeden Zweifel erhaben, ob die Einfachheit eines für die Auslegung des Lebensmittelbegriffs heranzuziehenden Kriteriums am schwersten wiegen muss.
- 12 Sofern nicht die gewöhnliche Bedeutung des Lebensmittelbegriffs das Kriterium für die Konkretisierung dieses Begriffs darstellt und auch nicht an den gleichlautenden Begriff in der Verordnung Nr. 178/2002 angeknüpft werden kann, wäre ein anderes Kriterium heranzuziehen. Zu fragen ist, welches Kriterium dies

sein könnte. Weder der Wortlaut und Kontext der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006 noch die Rechtsprechung des Gerichtshofs geben darüber Aufschluss.

- 13 Sofern die Erzeugnisse nach Anhang III Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006 nicht als Nahrungs- und Futtermittel als solche anzusehen sind, erhebt sich außerdem die Frage, ob die Erzeugnisse als Erzeugnisse anzusehen sind, die üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendet werden. Es ist nicht klar, welche Kriterien hierfür gelten. Nach einer denkbaren Auffassung ist dieser Begriff auf Präparate beschränkt, die dazu bestimmt sind, oral eingenommen zu werden, um etwaige Nahrungsmängel zu beheben. In diesem Fall stünde der Umstand, dass ein Erzeugnis nicht als Zusatz oder als Ersatz bei Nährstoffmängeln beworben wird, einer Subsumierung des Erzeugnisses unter den vorerwähnten Begriff entgegen. Nach einer anderen denkbaren Auffassung ist es für die Einstufung eines Präparats als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel ausreichend, wenn dieses Präparat ausweislich der Informationen auf der Verpackung Nährstoffe enthält, die auch in Nahrungs- und Futtermitteln als solchen zu finden sind.
- 14 Angesichts der vorstehend angeführten Zweifel sieht sich der Hoge Raad veranlasst, dem Gerichtshof die oben aufgeführten Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

ARBEITSDOKUMENT