



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 27. Februar 2020¹

Rechtssache C-331/19

**Staatssecretaris van Financiën
gegen
X**

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Niederlande [Oberster Gerichtshof, Niederlande])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuern – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 98 – Ermäßigte Steuersätze – Anhang III Nr. 1 – Nahrungsmittel und Erzeugnisse, die üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungsmittel verwendet werden – Mittel, die das sexuelle Verlangen stimulieren“

Einleitung

1. Die Mehrwertsteuer ist eine indirekte Steuer; d. h., die dadurch entstehende wirtschaftliche Belastung trifft vollständig die Verbraucher von Gegenständen und Dienstleistungen, wodurch deren Preise in die Höhe getrieben werden. Um die preisbeeinflussende Wirkung dieser Steuer in Bezug auf einige Gegenstände und Dienstleistungen, denen eine besondere soziale Bedeutung beigemessen wird, einzuschränken, hat der Gesetzgeber eine Reihe von Befreiungen von der Mehrwertsteuer sowie die Möglichkeit der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes vorgesehen. Die letzte Möglichkeit betrifft u. a. Nahrungsmittel, sowie Produkte für ihre Herstellung, Zusätze und Ersatzprodukte.

2. Bei einigen Produkten erweist sich die Einstufung in diese Kategorien jedoch als schwierig, wie sich aus der diese Problematik betreffenden Rechtsprechung des Gerichtshofs erkennen lässt². Der Gerichtshof wird in der vorliegenden Rechtssache die Gelegenheit dazu haben, diese Begriffe zu präzisieren, was die Anzahl diesbezüglicher zukünftiger Streitigkeiten zwar einschränken sollte, diese aber zweifellos nicht vollständig verhindern kann.

¹ Originalsprache: Polnisch.

² Siehe insbesondere Urteile vom 3. März 2011, Kommission/Niederlande (C-41/09, EU:C:2011:108), vom 10. März 2011, Bog u. a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, EU:C:2011:135), und vom 9. November 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3. Art. 1 Abs. 1 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, zur Errichtung der Europäischen Behörde für Lebensmittelsicherheit und zur Festlegung von Verfahren zur Lebensmittelsicherheit³ lautet:

„Diese Verordnung schafft die Grundlage für ein hohes Schutzniveau für die Gesundheit des Menschen und die Verbraucherinteressen bei Lebensmitteln unter besonderer Berücksichtigung der Vielfalt des Nahrungsmittelangebots, einschließlich traditioneller Erzeugnisse, wobei ein reibungsloses Funktionieren des Binnenmarkts gewährleistet wird.“

4. Art. 2 dieser Verordnung bestimmt:

„Im Sinne dieser Verordnung sind ‚Lebensmittel‘ 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. ...

Nicht zu ‚Lebensmitteln‘ gehören:

- a) Futtermittel,
- b) lebende Tiere, soweit sie nicht für das Inverkehrbringen zum menschlichen Verzehr hergerichtet worden sind,
- c) Pflanzen vor dem Ernten,
- d) Arzneimittel im Sinne der Richtlinien 65/65/EWG ... und 92/73/EWG ... des Rates,
- e) kosmetische Mittel im Sinne der Richtlinie 76/768/EWG ... des Rates,
- f) Tabak und Tabakerzeugnisse im Sinne der Richtlinie 89/622/EWG ... des Rates,
- g) Betäubungsmittel und psychotrope Stoffe im Sinne des Einheitsübereinkommens der Vereinten Nationen über Suchtstoffe, 1961, und des Übereinkommens der Vereinten Nationen über psychotrope Stoffe, 1971,
- h) Rückstände und Kontaminanten.“

5. Gemäß Art. 96 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem⁴ wenden die Mitgliedstaaten einen Mehrwertsteuer-Normalsatz an, den jeder Mitgliedstaat als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festsetzt und der für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist.

³ ABl. 2002, L 31, S. 1.

⁴ ABl. 2006, L 347, S. 1.

6. Art. 98 Abs. 1 und Abs. 2 Unterabs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„(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.“

7. Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„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“.

Niederländisches Recht

8. Im niederländischen Recht ist nach Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Gesetz über die Ersetzung der bestehenden Umsatzsteuer durch eine Umsatzsteuer nach dem Mehrwertsteuersystem) vom 28. Juni 1968 in Verbindung mit Tabelle I Positionen a, b und c dieses Gesetzes die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für die in Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 genannten Produkte vorgesehen.

Sachverhalt, Verfahrensgang und Vorlagefragen

9. Die Mehrwertsteuerpflichtige X betreibt ein Geschäft mit Erotikartikeln (Sex-Shop). Unter den verkauften Artikeln befinden sich Kapseln, Tropfen, Puder und Sprays, die zur oralen Einnahme bestimmt sind und das sexuelle Verlangen stimulieren sollen (Aphrodisiaka). Die Bestandteile dieser Produkte sind natürlichen Ursprungs.

10. Die Steuerpflichtige wandte in den Jahren 2009 bis 2013 in Bezug auf die genannten Produkte den für Nahrungsmittel geltenden ermäßigten Mehrwertsteuersatz an. Die Steuerbehörden beanstandeten jedoch die Anwendung dieses Steuersatzes. Sie stellten fest, dass die genannten Produkte keine Nahrungsmittel im Sinne der einschlägigen Vorschriften über die Mehrwertsteuer seien, und ordneten die Anwendung des allgemeinen Steuersatzes an.

11. Die Steuerpflichtige erhob gegen diesen Bescheid Klage bei der Rechtbank Den Haag (Gericht erster Instanz Den Haag, Niederlande). In der zweiten Instanz gab der Gerechtshof Den Haag (Berufungsgericht Den Haag, Niederlande) der Steuerpflichtigen Recht und entschied, dass die Verwendung der streitgegenständlichen Produkte als Aphrodisiaka ihrer Besteuerung mit dem für Nahrungsmittel vorgesehenen Steuersatz nicht entgegenstehe. Dieses Gericht berücksichtigte, dass die genannten Erzeugnisse zur oralen Einnahme bestimmt seien und aus Komponenten hergestellt worden seien, die sich in Nahrungsmitteln befinden könnten. Es stellte zudem fest, dass die vom Gesetzgeber eingeführte Definition des Begriffs Nahrungsmittel so weit sei, dass auch Produkte, die nicht unmittelbar an Nahrungsmittel erinnerten, etwa Süßwaren, Kaugummis oder Kuchen, umfasst seien.

12. Der Staatssecretaris van Financiën (Steuerbehörde, Niederlande) legte gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim vorlegenden Gericht ein.

13. Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist der in Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 verwendete Begriff „Nahrungsmittel“ dahin auszulegen, dass darunter gemäß Art. 2 der Verordnung Nr. 178/2002 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 ess- oder trinkbare Erzeugnisse nicht als Nahrungsmittel 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 Nahrungsmittel verwendet werden?

14. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 23. April 2019 beim Gerichtshof eingegangen. Die niederländische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben. Der Gerichtshof hat beschlossen, in dieser Rechtssache ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden.

Analyse

15. Das vorlegende Gericht hat dem Gerichtshof zwei Fragen, die die Auslegung der Begriffe „Nahrungsmittel“ und „üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs[mittel] verwendete Erzeugnisse“ im Sinne des Anhangs III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 betreffen, zur Vorabentscheidung vorgelegt. Durch diese Auslegung soll geklärt werden, ob von diesen Begriffen oder von einem davon Produkte umfasst werden, die das sexuelle Verlangen stimulieren sollen (Aphrodisiaka) und zur oralen Einnahme bestimmt sind.

Zur ersten Vorlagefrage

16. Gegenstand der ersten Vorlagefrage ist die Auslegung des Begriffs „Nahrungsmittel“. Das vorlegende Gericht möchte insbesondere wissen, ob die Auslegung in Anlehnung an die Definition des Begriffs „Lebensmittel“ in Art. 2 der Verordnung Nr. 178/2002 vorzunehmen ist. Um diese Frage beantworten zu können, müssen eine grammatische und teleologische Auslegung des Anhangs III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit Art. 98 Abs. 1 und 2 dieser Richtlinie sowie eine Auslegung des genannten Art. 2 der Verordnung Nr. 178/2002 vorgenommen werden.

Grammatische Auslegung

17. Wie die niederländische Regierung und die Kommission in ihren Erklärungen sowie das vorlegende Gericht in seinem Beschluss richtig ausgeführt haben, enthält die Richtlinie 2006/112 keine Definition des Begriffs „Nahrungsmittel“ und auch keinen diesbezüglichen Verweis auf das nationale Recht der Mitgliedstaaten. In einem solchen Fall ist der Begriff entsprechend seinem Sinn nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch zu bestimmen, wobei zu berücksichtigen ist, in welchem Zusammenhang er verwendet wird und welche Ziele mit der Regelung verfolgt werden, zu der er gehört⁵.

⁵ Siehe zuletzt Urteil vom 29. Juli 2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, Rn. 65).

18. Nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch sollten Nahrungsmittel mit dem Begriff „Nahrung“, d. h. Produkten, die Menschen während des Vorgangs des Essens zu sich nehmen, gleichbedeutend sein. Ziel dieses Vorgangs ist, den Körper mit Nährstoffen zum Aufbau, zwecks Energiezufuhr und zur Regulierung, sowie mit Wasser zu versorgen. Diese Stoffe ermöglichen es, dass der Körper am Leben bleibt, funktioniert und sich weiterentwickelt.

19. Die Definition des Begriffs „Nahrungsmittel“ umfasst somit alle Produkte, verarbeitet oder unverarbeitet, die dem Körper Nährstoffe zuführen und zu diesem Zweck konsumiert werden.

20. Ich teile daher nicht die im Vorlagebeschluss geäußerten Bedenken des vorlegenden Gerichts, dass das Zweckelement in der Definition des erörterten Begriffs eine Gefahr für die Rechtssicherheit darstellen würde. Nach Ansicht dieses Gerichts werden einige Lebensmittel zu anderen Zwecken als nur der Erhaltung von Lebensfunktionen des Körpers konsumiert und sind trotzdem zweifellos vom Begriff „Nahrungsmittel“ umfasst. Somit könne der Zweck ihrer Aufnahme für ihre Einstufung nicht ausschlaggebend sein. Auf dieses Argument wurde auch die Entscheidung des zweitinstanzlichen Gerichts im Ausgangsverfahren gestützt.

21. Meiner Meinung nach beruht dieses Argument auf einem Missverständnis.

22. Die Befriedigung der grundlegenden Lebensbedürfnisse eines Menschen muss nicht auf die einfachsten Mittel, die diesem Zweck dienen, beschränkt sein. Im Gegenteil, das Streben nach Raffinesse und Überfluss begleitet die Menschen seit jeher und wenn es manchmal eingeschränkt ist, dann meistens wegen fehlender materieller Mittel, um es umzusetzen. Dies ist am Beispiel von Häusern oder Kleidungsstücken sehr gut zu erkennen. Neben ihrer grundlegenden Schutzfunktion erfüllen sie noch andere, etwa ästhetische oder repräsentative Funktionen. Dennoch bleiben sie, was sie wirklich sind. Ein Rokoko-Palast ist ein Zuhause, und ein Kleid eines großen Designers ist ein Kleidungsstück – genauso wie ein Holzhaus oder ein Hemd aus Rohleinen.

23. Bei Nahrungsmitteln ist das nicht anders. Dass einige Gerichte raffinierter und teurer sind als andere, ändert nichts daran, dass sie der Befriedigung des gleichen Grundbedürfnisses dienen, den Körper mit lebensnotwendigen Nährstoffen zu versorgen. Es ist eine ganz andere Sache, dass sie neben ihrem Nährwert auch andere Werte haben, etwa geschmackliche Vorzüge. Dieser Gedanke spiegelt sich perfekt in Worten wider, die in einem ganz anderen Zusammenhang gesprochen wurden und Königin Marie Antoinette von Frankreich zugeschrieben werden: Wenn das Volk kein Brot hat, dann soll es Brötchen essen.

24. Es sollte dabei bedacht werden, dass Nahrungsmittel neben Nährstoffen eine Reihe anderer Substanzen enthalten können, ob sie nun natürlich in ihnen vorkommen oder zu ihrer Konservierung, zur Verbesserung ihres Geschmacks usw. hinzugefügt werden. Es gibt offensichtlich keinen Grund, warum diese Substanzen oder die Produkte, die sie enthalten, nicht als Nahrungsmittel im Sinne der erörterten Vorschrift eingestuft werden sollten.

25. Wie die niederländische Regierung in ihren Erklärungen zu Recht vorträgt, ist dabei unerheblich, dass der Mensch nicht immer das isst, was für seine Gesundheit optimal ist, beispielsweise durch Verzehr von zu viel Fett oder Zucker. Die unter gesundheitlichen Gesichtspunkten nicht korrekte Verwendung von Nahrungsmitteln nimmt ihnen nicht ihre wesentlichen Nährwerteigenschaften.

26. Auch die Umstände, unter denen Nahrungsmittel konsumiert werden, sind unerheblich. Die menschliche Kultur bringt eine Reihe von Bräuchen und Ritualen hervor, die mit einfachen Tätigkeiten, wie dem Essen, verbunden sind. Allerdings sollte das Pferd nicht beim Schwanz aufgezäumt werden. Die sozialen oder gesellschaftlichen Funktionen von Essen, auch wenn sie sehr vielfältig sind, sind seiner Ernährungsfunktion untergeordnet. Selbst das beeindruckendste Bankett

dient in erster Linie dem Stillen von Hunger und erst danach anderen Zwecken⁶.

27. Aus den oben genannten Gründen bin ich der Ansicht, dass zu den Nahrungsmitteln alle Produkte gehören sollten, die Nährstoffe enthalten und in erster Linie verzehrt werden, um den menschlichen Körper mit diesen Nährstoffen zu versorgen, ungeachtet der Tatsache, dass diese Produkte auch andere Funktionen haben können, wie z. B. die Maximierung des Genusses infolge von Geschmacksempfindungen, und dass ihr Verzehr mit gesellschaftlichen Ereignissen verbunden sein kann.

28. Dagegen werden Produkte wie die im Vorabentscheidungsersuchen genannten halluzinogenen Pilze oder das dort genannte Kaugummi, wenn sie von Menschen konsumiert werden, nicht zwecks Zufuhr von Nährstoffen für den Körper verzehrt, und demnach sollten sie nicht zu Nahrungsmitteln im Sinne des Anhangs III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 gezählt werden.

29. Dasselbe gilt für die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Aphrodisiaka. Sie werden nicht konsumiert, um den Körper mit Nährstoffen zu versorgen, sondern um das sexuelle Verlangen zu stimulieren. Sie können also bestimmte Funktionen des Körpers beeinflussen, dienen aber nicht dazu, ihn zu ernähren.

30. Daran ändert auch die im Vorlageentscheidungsersuchen erwähnte Tatsache nichts, dass die Bestandteile dieser Aphrodisiaka Stoffe sind, die auch Bestandteil von Nahrungsmitteln sein können. Wenn ein Produkt komplexer Natur ist, sollte nämlich seine Einstufung als Nahrungsmittel im Sinne der erörterten Vorschriften vom Charakter des Produkts als Ganzes und nicht von seinen einzelnen Bestandteilen abhängen. Die Bestandteile von Aphrodisiaka werden nach ihrer Wirkung auf den Sexualtrieb und nicht nach ihrem Nährwert ausgewählt und kombiniert.

31. Dieses Merkmal unterscheidet diese Aphrodisiaka von Nahrungsmitteln, und zwar auch solchen, denen neben ihrem Nährwert auch eine aphrodisierende Wirkung zugeschrieben wird, wie etwa bestimmten Meeresfrüchten.

Teleologische Auslegung

32. Die obige Analyse wird durch die teleologische Auslegung der erörterten Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 bestätigt.

33. Der Gerichtshof hatte schon Gelegenheit, zu entscheiden, dass der Zweck von Art. 98 der Richtlinie 2006/112 und ihres Anhangs III darin besteht, die Kosten für bestimmte, als unentbehrlich erachtete Gegenstände zu senken und somit dem Endverbraucher, der die Mehrwertsteuer letztlich entrichten muss, den Zugang zu ihnen zu erleichtern⁷. Was die in Nr. 1 dieses Anhangs genannten Nahrungs- und Futtermittel angeht, hat sie der Gerichtshof als grundlegende Güter eingestuft⁸.

34. Dieser Zweck der Einführung der erörterten Vorschriften spricht meiner Meinung nach dafür, sie in dem Sinne auszulegen, dass die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf Nahrungsmittel beschränkt ist, die zur Befriedigung eines der menschlichen Grundbedürfnisse, nämlich des Bedürfnisses nach Ernährung, verstanden als Versorgung des Körpers mit Nährstoffen, verzehrt werden.

6 Nach einem bekannten Aphorismus zwingt der Schöpfer den Menschen zum Essen, um zu leben und gibt ihm als Anreiz den Appetit und als Belohnung den Genuss („Le Créateur, en obligeant l'homme à manger pour vivre, l'y invite par appétit et l'en récompense par le plaisir“; Brillat-Savarin, J. A., *Physiologie du goût*, Paris, 1825).

7 Siehe zuletzt Urteil vom 9. März 2017, *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 22), sowie in Bezug auf Nahrungs- und Futtermittel auch das Urteil vom 3. März 2011, *Kommission/Niederlande* (C-41/09, EU:C:2011:108, Rn. 53).

8 Urteil vom 3. März 2011, *Kommission/Niederlande* (C-41/09, EU:C:2011:108, Rn. 53).

35. Hinsichtlich des Einwands, dass nicht alle Produkte, die normalerweise als Nahrungsmittel eingestuft werden, aus ernährungswissenschaftlicher Sicht notwendig sind, möchte ich die in den Nr. 22 bis 26 dieser Schlussanträge dargelegten Argumente wiederholen: Dass einige Nahrungsmittel neben reinem Nährwert zusätzliche Werte, etwa geschmackliche Vorzüge, aufweisen und im Übermaß verzehrt werden können, ändert nichts daran, dass der Hauptzweck des Verzehrs darin besteht, das Bedürfnis nach Nahrung zu befriedigen.

36. Außerdem wäre es schwierig, eine objektive Grenze zwischen Nahrungsmitteln, die für Ernährungszwecke notwendig sind, und solchen, die Überfluss darstellen, zu ziehen. Schließlich kann man einfaches Brot mit Butter auch deshalb essen, um Geschmackserlebnisse zu haben, und nicht nur, um den Hunger zu stillen.

37. Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes gemäß Art. 98 der Richtlinie 2006/112 Ausnahme- und fakultativen Charakter hat. Daher haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, einen ermäßigten Satz nur auf bestimmte Kategorien von Gegenständen oder Dienstleistungen anzuwenden, die in den verschiedenen Nummern des Anhangs III der Richtlinie 2006/112 aufgeführt sind, oder seine Anwendung auf bestimmte Kategorien dieser Gegenstände oder Dienstleistungen auszuschließen. Die einzige Voraussetzung dafür ist, dass diese Kategorien von Gegenständen oder Dienstleistungen genau definiert sind und dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität eingehalten wird⁹.

38. Die Mitgliedstaaten haben demnach die Möglichkeit, bestimmte Kategorien von Nahrungsmitteln von der Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auszuschließen, wenn sie der Ansicht sind, dass sie nicht der Befriedigung der Bedürfnisse dienen, die die Anwendung eines solchen Steuersatzes rechtfertigen.

39. Der Unionsgesetzgeber selbst hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, indem er alkoholische Getränke aus dem Anwendungsbereich von Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 ausgeschlossen hat. Er war offenbar der Ansicht, dass solche Getränke, obwohl sie gemeinhin als Nahrungsmittel verstanden werden, auch zahlreiche Abhängigkeiten und Krankheiten hervorrufen können und ihr Konsum daher nicht durch eine Senkung des Mehrwertsteuersatzes gefördert werden sollte.

40. Die teleologische Auslegung von Art. 98 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit Anhang III Nr. 1 dieser Richtlinie schließt es daher aus, Produkte, die der Befriedigung anderer als ernährungsbedingter Bedürfnisse dienen, wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Aphrodisiaka, unter diese Bestimmung zu fassen.

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität

41. Schließlich ist, wie die niederländische Regierung in ihren Erklärungen zu Recht bemerkt, hinzuzufügen, dass eine Auslegung, wonach Aphrodisiaka zur oralen Einnahme, wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, in den sachlichen Anwendungsbereich von Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 fallen und daher einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegen sollten, zu einer Verletzung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität führen könnte.

42. Dieser Grundsatz lässt es nicht zu, gleichartige Waren oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln¹⁰.

⁹ Siehe in Bezug auf eine bestimmte Kategorie von Nahrungsmitteln das Urteil vom 9. November 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 23 und 24).

¹⁰ Siehe insbesondere Urteil vom 9. November 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 30).

43. Bekanntlich gibt es aber neben Aphrodisiaka, die zur oralen Einnahme bestimmt sind, auch Produkte mit ähnlicher Wirkung, die zur Anwendung auf eine andere Weise bestimmt sind. Diese Produkte sollten als Konkurrenz zu den Aphrodisiaka zur oralen Einnahme, die Gegenstand des Ausgangsverfahrens sind, betrachtet werden. Sie können jedoch nicht in den Genuss eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes kommen, da sie in keine der in Anhang III der Richtlinie 2006/112 aufgeführten Kategorien fallen.

44. Würden verschiedene Kategorien von Produkten, die das sexuelle Verlangen stimulieren, wegen der Art und Weise ihrer Anwendung unterschiedlich behandelt, verstieße dies nach dem oben Gesagten gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität.

Der Einfluss des Art. 2 der Verordnung Nr. 178/2002

45. Die Frage des vorlegenden Gerichts zielt insbesondere darauf ab, ob der Begriff „Nahrungsmittel“ im Sinne des Anhangs III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 so auszulegen ist, dass dabei auf die Definition des Begriffs „Lebensmittel“ in Art. 2 der Verordnung Nr. 178/2002 Bezug genommen wird.

46. Meiner Meinung nach sollte diese Frage verneint werden. Wie die niederländische Regierung und die Kommission in ihren Erklärungen zu Recht bemerken, dient diese Verordnung völlig anderen Zwecken als Art. 98 der Richtlinie 2006/112 und deren Anhang III.

47. Gemäß Art. 1 dieser Verordnung ist ihr Zweck die Schaffung einer Grundlage für ein hohes Schutzniveau für die Gesundheit des Menschen und die Verbraucherinteressen bei Lebensmitteln. Die Definition des Begriffs „Lebensmittel“ für die Zwecke dieser Verordnung umfasst somit alle Stoffe oder Erzeugnisse, die dazu bestimmt sind oder von denen nach vernünftigem Ermessen erwartet werden kann, dass sie von Menschen aufgenommen werden“, da alle Stoffe oder Erzeugnisse, deren Aufnahme durch Menschen erwartet werden kann, unabhängig vom Zweck, zu dem sie verzehrt werden, einen (auch negativen) Einfluss auf die menschliche Gesundheit haben können. Eine einzige Ausnahme bilden hier Produkte, die unter andere Regelungen zur Gewährleistung des Gesundheitsschutzes von Menschen fallen, wie Arzneimittel. Dagegen sind Produkte, die keinen unmittelbaren Einfluss auf die menschliche Gesundheit haben, weil sie gewöhnlich nicht von Menschen verzehrt werden, wie Futtermittel, lebende Tiere oder Pflanzen vor dem Ernten, nicht von der Definition der genannten Verordnung umfasst¹¹.

48. Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 hat jedoch einen anderen sachlichen Anwendungsbereich, da dieser Anhang dazu dient, den Anwendungsbereich eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nach Art. 98 dieser Richtlinie zu bestimmen. Der Zweck der Ermäßigung des Mehrwertsteuersatzes liegt darin, die Preise bestimmter Gegenstände und Dienstleistungen zu senken, die nach Ansicht des Gesetzgebers die Grundbedürfnisse der Verbraucher befriedigen¹². Daher erfasst Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 nicht nur für den menschlichen Gebrauch bestimmte Produkte, sondern auch Gegenstände für die Herstellung dieser Produkte, wie z. B. Futtermittel und lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten¹³. Dagegen hat der Unionsgesetzgeber alkoholische Getränke vom Anwendungsbereich dieser Bestimmung ausgeschlossen, da sie die zweckbezogenen Kriterien für eine Ermäßigung des Mehrwertsteuersatzes nicht erfüllen.

¹¹ Siehe den in Art. 2 Unterabs. 3 Buchst. a, b und c der Verordnung Nr. 178/2002 geregelten Ausschluss.

¹² Siehe Nr. 33 dieser Schlussanträge.

¹³ Dieser Zweck der Berücksichtigung lebender Tiere in Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 wurde vom Gerichtshof im Urteil vom 3. März 2011, Kommission/Niederlande (C-41/09, EU:C:2011:108, Rn. 54 bis 57), bestätigt.

49. Demnach dienen Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 und Art. 2 der Verordnung Nr. 178/2002 unterschiedlichen Zwecken, denen ihre unterschiedlichen sachlichen Anwendungsbereiche angepasst sind. Art. 2 dieser Verordnung kann daher nicht als Bezugspunkt für die Auslegung von Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 dienen.

50. Wie die Kommission in ihren Erklärungen zu Recht feststellt, ist der Gerichtshof zu ähnlichen Schlussfolgerungen gelangt, als er das Verhältnis zwischen dem Begriff „lebende Tiere, die üblicherweise dafür bestimmt sind, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden“ im Sinne von Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 und dem sachlichen Anwendungsbereich der Verordnung (EG) Nr. 504/2008¹⁴ in Bezug auf Pferde¹⁵ untersucht hat.

51. Daher hat Art. 2 der Verordnung Nr. 178/2002 meines Erachtens keinen Einfluss auf die Auslegung des Begriffs „Nahrungsmittel“ im Sinne von Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112.

52. Ich schlage daher vor, die erste Vorlagefrage so zu beantworten, dass Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass der dort verwendete Begriff „Nahrungsmittel“ Produkte umfasst, die Nährstoffe enthalten und grundsätzlich deshalb verzehrt werden, um den menschlichen Körper mit diesen Nährstoffen zu versorgen.

Zur zweiten Vorlagefrage

53. Im Rahmen der zweiten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht feststellen, wie der Begriff „üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs[mittel] verwendete Erzeugnisse“ auszulegen ist. Diese Frage wurde im Kontext einer eventuellen Einstufung der in der ersten Vorlagefrage in Rede stehenden Aphrodisiaka als solche Produkte gestellt.

54. Ich möchte daran erinnern, dass nach der Antwort, die ich auf die erste Vorlagefrage vorschlage, als Nahrungsmittel im Sinne der erörterten Bestimmung auch Produkte angesehen werden sollten, die aufgrund der in ihnen enthaltenen Nährstoffe oder aufgrund ihrer Rolle im Ernährungsprozess verzehrt werden.

55. Ähnliche Überlegungen können auch in Bezug auf die Auslegung des Begriffs „üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs[mittel] verwendete Erzeugnisse“ angestellt werden. Wenn es eine Eigenschaft von Nahrungsmitteln ist, dass sie Nährstoffe enthalten und genau zu dem Zweck verzehrt werden, den Körper mit diesen Stoffen zu versorgen, sollten Zusätze zu Nahrungsmitteln und Ersatzprodukte die gleichen Eigenschaften haben.

56. Insbesondere sollten meiner Meinung nach unter Ersatzprodukten für Nahrungsmittel Produkte verstanden werden, die keine Nahrungsmittel sind, aber Nährstoffe enthalten und anstelle von Nahrungsmitteln verzehrt werden, um den Körper in Mangelsituationen im Rahmen der normalen Ernährung mit diesen Stoffen zu versorgen.

57. Sodann können Zusätze zu Nahrungsmitteln Produkte umfassen, die zur Unterstützung der Ernährungsfunktionen von Nahrungsmitteln, beispielsweise durch eine Verbesserung der Nährstoffaufnahme, verzehrt werden. Natürlich handelt es sich dabei um andere Produkte als Arzneimittel, da diese Gegenstand einer gesonderten Regelung in Anhang III Nr. 3 der Richtlinie 2006/112 sind.

¹⁴ Verordnung der Kommission vom 6. Juni 2008 zur Umsetzung der Richtlinien 90/426/EWG und 90/427/EWG des Rates in Bezug auf Methoden zur Identifizierung von Equiden (ABl. 2008, L 149, S. 3).

¹⁵ Urteil vom 3. März 2011, Kommission/Niederlande (C-41/09, EU:C:2011:108, Rn. 61 bis 64).

58. Diese Schlussfolgerung steht auch mit den in Nr. 33 dieser Schlussanträge erörterten Zielen von Art. 98 der Richtlinie 2006/112 im Einklang.

59. Vom sachlichen Anwendungsbereich des Begriffs „üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs[mittel] verwendete Erzeugnisse“ sind somit diejenigen Produkte ausgeschlossen, die zwar vom Menschen verzehrt werden können, aber ohne Zusammenhang mit dem Verzehr von Nahrungsmitteln im oben genannten Sinne sowie zu anderen Zwecken als der Versorgung des Körpers mit Nährstoffen. Dies gilt u. a. für die Aphrodisiaka, die Gegenstand des Ausgangsverfahrens sind.

Ergebnis

60. In Anbetracht der vorausgegangenen Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Hoge Raad der Niederlanden (Oberster Gerichtshof, Niederlande) vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass der dort verwendete Begriff „Nahrungsmittel“ Produkte umfasst, die Nährstoffe enthalten und grundsätzlich deshalb verzehrt werden, um den menschlichen Körper mit diesen Nährstoffen zu versorgen. Dagegen bezeichnet der Begriff „üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs[mittel] verwendete Erzeugnisse“ Produkte, die keine Nahrungsmittel sind, aber Nährstoffe enthalten und anstelle von Nahrungsmitteln verzehrt werden, um den Körper mit diesen Stoffen zu versorgen, sowie Produkte, die zur Unterstützung der Ernährungsfunktionen von Nahrungsmitteln oder ihrer Zusätze verzehrt werden.