

Downloaded via the EU tax law app / web

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

9. November 2017(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 98 – Befugnis der Mitgliedstaaten, auf bestimmte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden – Anhang III Nr. 1 – Lebensmittel – Feine Backwaren – Mindesthaltbarkeits- oder Verfallsdatum – Grundsatz der steuerlichen Neutralität“

In der Rechtssache C-499/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) mit Entscheidung vom 16. Juni 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 16. September 2016, in dem Verfahren

AZ

gegen

Minister Finansów

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. G. Fernlund (Berichterstatter) und der Richter S. Rodin und E. Regan,

Generalanwalt: Y. Bot,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von AZ, vertreten durch M. Machciński, advokat,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von E. De Bonis, avvocato dello Stato,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Owsiany-Hornung und K. Herrmann als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 98 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) im Hinblick auf den Grundsatz der Steuerneutralität.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen AZ und dem Minister Finansów (Finanzminister, Polen). Gegenstand dieses Rechtsstreits sind zwei Steuervorbescheide des Finanzministers über die für die Lieferung von Gegenständen von AZ anfallende Mehrwertsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Der vierte Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Voraussetzung für die Verwirklichung des Ziels, einen Binnenmarkt zu schaffen[,] ist, dass in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern angewandt werden, durch die die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Es ist daher erforderlich, eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern im Wege eines Mehrwertsteuersystems vorzunehmen, um soweit wie möglich die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen.“

4 Der siebte Erwägungsgrund dieser Richtlinie lautet:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sollte, selbst wenn die Sätze und Befreiungen nicht völlig harmonisiert werden, eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebiets der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.“

5 Art. 96 der Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten wenden einen Mehrwertsteuer-Normalsatz an, den jeder Mitgliedstaat als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festsetzt und der für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist.“

6 In Art. 98 der Richtlinie heißt es:

„(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.

...

(3) Zur Anwendung der ermäßigten Steuersätze im Sinne des Absatzes 1 auf Kategorien von Gegenständen können die Mitgliedstaaten die betreffenden Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur genau abgrenzen.“

7 In Anhang III Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind u. a. „[Nahrungsmittel]“ aufgeführt.

Polnisches Recht

8 Aus Art. 41 Abs. 1 und Art. 146a Nr. 1 des Gesetzes vom 11. März 2004 über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (Dz. U. von 2011, Nr. 177, Position 1054, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) geht hervor, dass sich der Mehrwertsteuer-Normalsatz für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2016 auf 23 % belief.

9 Im selben Zeitraum betrug gemäß Art. 41 Abs. 2 und Art. 146a Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzes der auf die in dessen Anhang 3 angeführten Gegenstände und Dienstleistungen anwendbare Steuersatz 8 %

10 In Position 32 des Anhangs sind die folgenden Gegenstände genannt, nämlich „feine Backwaren (ohne Dauerbackwaren), bei denen die nach gesonderten Vorschriften bestimmte Mindesthaltbarkeitsfrist 45 Tage nicht überschreitet, und solche, bei denen, wenn diese Gegenstände nach gesonderten Vorschriften ausschließlich mit dem Verfallsdatum gekennzeichnet werden, diese Frist ebenfalls 45 Tage nicht überschreitet.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

11 AZ ist ein polnisches Unternehmen, das feine Backwaren herstellt, u. a. gefüllte Croissants und süße Brötchen mit verschiedenen Glasuren, die eine Mindesthaltbarkeitsfrist von 45 Tagen überschreiten.

12 Im Laufe des Jahres 2010 wurden die Erzeugnisse von AZ als „Zwieback und Kekse, feine Dauerbackwaren“ im Sinne der nationalen Vorschriften über die statistische Klassifizierung von Gegenständen aus 2008 klassifiziert. Im Jahr 2013 wurden diese Erzeugnisse jedoch durch den Direktor der Zollbehörde Warschau (Polen) unter der Position 1905 90 60 der kombinierten Nomenklatur klassifiziert, die im Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. 1987, L 256, S. 1) in der durch die Verordnung (EU) Nr. 927/2012 der Kommission vom 9. Oktober 2012 geänderten Fassung (ABl. 2012, L 304, S. 1, im Folgenden: KN) festgelegt ist und die einer anderen Klassifizierung der vorgenannten nationalen Vorschrift entspricht, nämlich „Feine Backwaren (ohne Dauerbackwaren)“.

13 Am 14. November 2013 beantragte AZ beim Finanzminister einen Steuervorbescheid, um zu bestimmen, ob sie den ermäßigten Mehrwertsteuersatz von 8 % auf die Lieferung von Gegenständen anwenden könne, die, obwohl sie unter die KN „feine Backwaren [ohne Dauerbackwaren]“ fallen, eine Mindesthaltbarkeits- bzw. Verfallsfrist von mehr als 45 Tagen haben. In ihrem Antrag machte sie geltend, dass die Position 32 in Anhang 3 des Mehrwertsteuergesetzes unter Verstoß gegen das Unionsrecht ein Kriterium für die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes schaffe, das sich weder aus der Mehrwertsteuerrichtlinie noch aus der KN ergebe. Die Position 1905 90 60 der KN treffe nämlich keine Unterscheidung im Hinblick auf die Frische der Erzeugnisse, ihre Mindesthaltbarkeits- oder ihre Verfallsfrist.

14 In seinen Steuervorbescheiden vom 3. Dezember 2013 und vom 14. Januar 2014 wies der Finanzminister die Ansicht von AZ zurück. Der polnische Gesetzgeber dürfte für die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes ein Kriterium wie das fragliche festlegen.

15 AZ erhob beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie

(Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau, Polen) Klage gegen diese Steuervorbescheide. Dieses wies das Rechtsmittel als unbegründet ab und verwies darauf, dass die Zusatzstoffe, die in die Zusammensetzung der feinen Backwaren einfließen, wie die Haltbarkeit verlängernde Konservierungsstoffe, die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers beeinflussten.

16 Nach Auffassung des Verwaltungsgerichts könnten, da der Unionsgesetzgeber und der nationale Gesetzgeber das Mindesthaltbarkeitsdatum für ein wesentliches Element des Verbraucherschutzes erachtet hätten, Erzeugnisse mit unterschiedlichen Mindesthaltbarkeitsdaten zu Recht als nicht gleichartig betrachtet werden.

17 Auch habe AZ nicht nachgewiesen, dass es auf dem Markt andere spezifische Waren gebe, die diesen Waren als gleichwertig angesehen werden könnten. Das Verwaltungsgericht erkannte zwar an, dass das Kriterium einer Haltbarkeitsdauer von 45 Tagen subjektiv sei, legte in seinem Urteil aber dar, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie der Anwendung eines solchen Kriteriums nicht entgegenstehe, da kein Verstoß gegen den Grundsatz der Steuerneutralität vorliege.

18 AZ legte beim vorlegenden Gericht gegen dieses Urteil ein Rechtsmittel ein.

19 Dieses stellte fest, dass nach polnischem Recht das einzige entscheidende Kriterium für die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf bestimmte feine Backwaren (ohne Dauerbackwaren) das Mindesthaltbarkeits- oder Verfallsdatum sei, nämlich das Kriterium einer Haltbarkeitsfrist von bis zu 45 Tagen. Nachdem es außerdem festgestellt hatte, dass sich ein solches Kriterium nicht aus dem Unionsrecht ergebe, stellte es sich die Frage, ob das Kriterium genügt, um Gegenstände als so unterschiedlich anzusehen, dass die Besteuerung mit verschiedenen Mehrwertsteuersätzen gerechtfertigt ist. Das gelte umso mehr, als das erstinstanzliche Gericht ausgeführt habe, dass der Unionsgesetzgeber das Verfallsdatum einer Ware als ein wesentliches Element des Verbraucherschutzes ansehe, das somit ausreiche, um unterschiedliche Mehrwertsteuersätze für Waren zu begründen.

20 Unter diesen Umständen hat der Naczelný Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Verstößt die Differenzierung des Steuersatzes für feine Backwaren in Art. 41 Abs. 2 in Verbindung mit Position 32 des Anhangs 3 zum Mehrwertsteuergesetz ausschließlich anhand des Kriteriums „Mindesthaltbarkeitsdatum“ bzw. „Verfallsdatum“ gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und das Verbot der Ungleichbehandlung von Gegenständen im Sinne von Art. 98 Abs. 1 und 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie?

Zur Vorlagefrage

21 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht des Grundsatzes der Steuerneutralität dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf feine Backwaren (ohne Dauerbackwaren) einzig vom Kriterium ihres „Mindesthaltbarkeitsdatums“ oder ihres „Verfallsdatums“ abhängig macht.

22 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 96 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf die Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen der gleiche Mehrwertsteuersatz anzuwenden ist, und zwar der von jedem Mitgliedstaat festzusetzende Mehrwertsteuernormalsatz. Abweichend von diesem Grundsatz können nach Art. 98 dieser Richtlinie ermäßigte Mehrwertsteuersätze angewandt werden. Anhang III der Richtlinie enthält ein Verzeichnis der

Kategorien der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze gemäß Art. 98 angewandt werden können (Urteil vom 9. März 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 20 und 21).

23 Hinsichtlich der Anwendung von ermäßigten Mehrwertsteuersätzen ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass es Sache der Mitgliedstaaten ist, sofern der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird, genauer zu bestimmen, auf welche der in den Kategorien des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der ermäßigte Steuersatz Anwendung findet (Urteil vom 11. September 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 23).

24 Diese Möglichkeit einer selektiven Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes ist u. a. dadurch gerechtfertigt, dass, da dieser Satz die Ausnahme ist, die Beschränkung seiner Anwendung auf konkrete und spezifische Aspekte der Kategorie der fraglichen Leistung in Einklang mit dem Grundsatz steht, dass Befreiungen oder Ausnahmegesetze eng auszulegen sind (Urteil vom 6. Mai 2010, *Kommission/Frankreich*, C-94/09, EU:C:2010:253, Rn. 29).

25 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 98 Abs. 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei der Anwendung von ermäßigten Steuersätzen auf Kategorien von Gegenständen zur genauen Abgrenzung der betreffenden Kategorie auf die KN zurückgreifen können. Jedoch ist der Rückgriff auf die KN nur eine von mehreren Arten, die betreffende Kategorie genau abzugrenzen.

26 Vorliegend hat sich der polnische Gesetzgeber dafür entschieden, einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf feine Backwaren (ohne Dauerbackwaren) anzuwenden, deren Verfallsdatum eine Haltbarkeitsdauer von 45 Tagen nicht überschreitet.

27 Es steht fest, dass diese feinen Backwaren eine beschränkte Kategorie von Lebensmitteln gemäß Nr. 1 von Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen.

28 Da das Kriterium einer bestimmten Anzahl von Haltbarkeitstagen die betreffende Kategorie genau abgrenzt, ist somit festzustellen, dass diese selektive Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf einen konkreten und spezifischen Aspekt der in einer der Kategorien des Anhangs III enthaltenen Gegenstände grundsätzlich mit Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar ist.

29 Um auf die vom vorlegenden Gericht gestellte Frage zu antworten, ist jedoch zu prüfen, ob eine nationale Rechtsvorschrift wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, gegen den Grundsatz der Steuerneutralität verstößt.

30 Nach ständiger Rechtsprechung lässt es dieser Grundsatz nicht zu, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteil vom 11. September 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Was die Beurteilung der Gleichartigkeit der betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen angeht, die letztlich Sache des nationalen Gerichts ist, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Gegenstände oder Dienstleistungen sind gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen

oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen (Urteil vom 11. September 2014, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 25).

32 Es obliegt daher dem vorlegenden Gericht, konkret zu prüfen, ob die Tatsache, dass das Verfallsdatum eine Haltbarkeitsdauer von 45 Tagen nicht überschreitet, aus der Sicht des polnischen Durchschnittsverbrauchers für die Kaufentscheidung bei feinen Backwaren entscheidend ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. September 2014, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 33).

33 Somit muss es prüfen, ob es auf dem polnischen Markt feine Backwaren gibt, deren Haltbarkeitsdauer 45 Tage nicht überschreitet, die jedoch aus Sicht der Verbraucher dennoch feine Backwaren gleichartig sind, die wie die Erzeugnisse von AZ eine Mindesthaltbarkeitsdauer von mehr als 45 Tagen haben, und die gegenseitig ersetzbar sind.

34 Sollte festzustellen sein, dass es solche Waren gibt, würde sich die Haltbarkeitsdauer von weniger als 45 Tagen für den polnischen Durchschnittsverbraucher als nicht entscheidend erweisen und könnte seine Entscheidung durch die Anwendung verschiedener Mehrwertsteuersätze beeinflusst werden. In einem solchen Fall stünde der Grundsatz der Steuerneutralität den im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Vorschriften entgegen.

35 Sollte das vorlegende Gericht im Rahmen der ihm obliegenden konkreten Prüfung hingegen feststellen, dass der ermäßigte Mehrwertsteuersatz für feine Backwaren mit einem Verfallsdatum, das eine Haltbarkeitsdauer von 45 Tagen nicht überschreitet, nicht bewirkt, dass ihr Absatz im Verhältnis zu feinen Backwaren mit einem Verfallsdatum, das eine Haltbarkeitsdauer von 45 Tagen überschreitet, gefördert wird, ergäbe sich daraus, dass es sich bei diesen beiden Kategorien von feinen Backwaren nicht um gleichartige Waren handelt, die in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Mai 2001, Kommission/Frankreich, C?481/98, EU:C:2001:237, Rn. 27). In diesem Fall stünde der Grundsatz der Steuerneutralität den im Ausgangsverfahren fraglichen Rechtsvorschriften nicht entgegen.

36 Nach alledem ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er – solange der Grundsatz der Steuerneutralität gewahrt ist, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist – einer nationalen Rechtsvorschrift wie der im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegensteht, die die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf feine Backwaren (ohne Dauerbackwaren) einzig vom Kriterium ihres „Mindesthaltbarkeitsdatums“ oder ihres „Verfallsdatums“ abhängig macht.

Kosten

37 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 98 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er – solange der Grundsatz der Steuerneutralität gewahrt ist, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist – einer nationalen Rechtsvorschrift wie der im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegensteht, die die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf feine Backwaren und Kuchen (ohne Dauerbackwaren) einzig vom Kriterium ihres „Mindesthaltbarkeitsdatums“ oder ihres „Verfallsdatums“ abhängig macht.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Polnisch.