

**Rechtssache C-41/09**

**Europäische Kommission**

**gegen**

**Königreich der Niederlande**

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Mehrwertsteuer – Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Richtlinie 2006/112/EG – Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes – Lebende Tiere, die üblicherweise dafür bestimmt sind, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden – Lieferung, Einfuhr und Erwerb von Pferden“

Leitsätze des Urteils

*Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Befugnis der Mitgliedstaaten, auf bestimmte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden*

*(Richtlinien des Rates 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/18 geänderten Fassung, Art. 12 Anhang H, und 2006/112, Art. 96 bis 99 Abs. 1, Anhang III)*

Ein Mitgliedstaat, der auf sämtliche Lieferungen, Einfuhren und innergemeinschaftlichen Erwerbe von Pferden einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwendet, verstößt gegen seine Verpflichtungen aus Art. 12 in Verbindung mit Anhang H der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in der durch die Richtlinie 2006/18 geänderten Fassung sowie aus den Art. 96 bis 99 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Verbindung mit deren Anhang III.

Zum einen nämlich gestattet Anhang III Nr. 1 die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nur für lebende Tiere, die üblicherweise dafür bestimmt sind, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden, und zum anderen besteht der Zweck dieser Vorschrift darin, dem Endverbraucher den Kauf dieser Nahrungs- und Futtermittel zu erleichtern.

In Anbetracht dieser besonderen Situation von Pferden in der Union, die zwar üblicherweise nicht dafür bestimmt sind, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden, von denen aber gleichwohl manche zum Verbrauch geliefert werden können, ist Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 im Licht des vom Unionsgesetzgeber verfolgten Zwecks, die grundlegenden Güter für den Endverbraucher zu verbilligen, dahin auszulegen, dass auf die Lieferung eines Pferdes nur dann ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt werden kann, wenn das Pferd zur Schlachtung geliefert wird, um für die Zubereitung von Nahrungs- oder Futtermitteln verwendet zu werden.

(vgl. Randnrn. 54, 57, 68 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

3. März 2011(\*)

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Mehrwertsteuer – Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Richtlinie 2006/112/EG – Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes – Lebende Tiere, die üblicherweise dafür bestimmt sind, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden – Lieferung, Einfuhr und Erwerb von Pferden“

In der Rechtssache C-41/09

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 226 EG, eingereicht am 29. Januar 2009,

**Europäische Kommission**, vertreten durch D. Triantafyllou und W. Roels als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

**Königreich der Niederlande**, vertreten durch C. Wissels, M. Noort, M. de Grave und J. Langer als Bevollmächtigte,

Beklagter,

unterstützt durch

**Bundesrepublik Deutschland**, vertreten durch M. Lumma und C. Blaschke als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

**Französische Republik**, vertreten durch B. Beaupère-Manokha als Bevollmächtigte,

Streithelferinnen,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter J.-J. Kasel, A. Borg Barthet und M. Safjan (Berichterstatter) sowie der Richterin M. Berger,

Generalanwalt: Y. Bot,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 7. September 2010, nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 5. Oktober 2010 folgendes

## **Urteil**

1 Mit ihrer Klageschrift beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, festzustellen, dass das Königreich der Niederlande durch die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf die Lieferung, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von bestimmten lebenden Tieren, insbesondere Pferden, die üblicherweise nicht dafür bestimmt sind, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden, gegen seine Verpflichtungen aus Art. 12 in Verbindung mit Anhang H der Sechsten 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. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2006/18/EG des Rates vom 14. Februar 2006 (ABl. L 51, S. 12) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) sowie aus den Art. 96 bis 99 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) in Verbindung mit deren Anhang III (im Folgenden: Anhang III) verstoßen hat.

## **Rechtlicher Rahmen**

### *Unionsrecht*

2 Mit der Richtlinie 2006/112 wurden mit Wirkung vom 1. Januar 2007 die bestehenden Vorschriften der Europäischen Union auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, insbesondere die Sechste Richtlinie, aufgehoben und ersetzt.

3 Nach den Erwägungsgründen 1 und 3 der Richtlinie 2006/112 war eine Neufassung der Sechsten Richtlinie erforderlich, um sämtliche anwendbaren Bestimmungen strukturell und sprachlich zu überarbeiten, jedoch grundsätzlich ohne an den bestehenden Vorschriften inhaltliche Änderungen vorzunehmen.

4 Somit entsprechen die Art. 96 bis 99 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 verschiedenen Bestimmungen in Art. 12 der Sechsten Richtlinie und in deren Anhang H.

5 Art. 96 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„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 Art. 97 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„(1) Vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2010 muss der Normalsatz mindestens 15 % betragen.

(2) Der Rat entscheidet gemäß Artikel 93 des [EG-]Vertrags über die Höhe des nach dem 31. Dezember 2010 geltenden Normalsatzes.“

7 Art. 98 dieser Richtlinie lautet:

„(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.“

8 Art. 99 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Die ermäßigten Steuersätze werden als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festgesetzt, der mindestens 5 % betragen muss.“

9 Anhang III („Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MwSt-Sätze gemäß Artikel 98 angewandt werden können“) 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, üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse.“

10 Diese Vorschrift entspricht Anhang H Nr. 1 der Sechsten Richtlinie.

11 Anhang III Nr. 11 entspricht Anhang H Nr. 10 der Sechsten Richtlinie und lautet:

„Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die in der Regel für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt sind, mit Ausnahme von Investitionsgütern wie Maschinen oder Gebäuden“.

#### *Nationales Recht*

12 Art. 9 der Wet op de omzetbelasting (Gesetz über die Umsatzsteuer) vom 28. Juni 1968 (*Staatsblad* 1968, Nr. 329) (im Folgenden: Umsatzsteuergesetz) bestimmt:

„(1) Die Steuer beträgt 19 %.

(2) Abweichend von Absatz 1 beträgt die Steuer:

a) 6 % für die in der diesem Gesetz als Anhang beigefügten Tabelle I aufgeführten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen;

...“

13 Abschnitt a Nrn. 1 und 4 der genannten Tabelle I lautet:

„a.

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, zur Ergänzung oder zum Ersatz der in Buchstabe a genannten Speisen und Getränke verwendet zu werden, wobei alkoholische Getränke nicht als Nahrungsmittel gelten;

...

4.

- a) Rinder, Schafe, Ziegen, Schweine und Pferde;
- b) andere als die in Buchstabe a genannten Tiere, die offensichtlich für die Herstellung oder Erzeugung der oben in Nummer 1 genannten Nahrungsmittel bestimmt sind, und Tiere, die offensichtlich für die Aufzucht dieser Tiere bestimmt sind;
- c) Innereien der in den Buchstaben a und b genannten Tiere;
- d) Erzeugnisse, die offensichtlich für die Fortpflanzung der in den Buchstaben a und b genannten Tiere bestimmt sind“.

### **Vorverfahren und gerichtliches Verfahren**

14 Da die Kommission der Ansicht war, dass das Königreich der Niederlande durch die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf die Lieferung, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von bestimmten lebenden Tieren, insbesondere Pferden, die üblicherweise nicht dafür bestimmt sind, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden, gegen seine Verpflichtungen aus Art. 12 der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit deren Anhang H verstoßen habe, leitete sie das Verfahren nach Art. 226 EG ein. Mit Schreiben vom 10. April 2006 forderte die Kommission diesen Mitgliedstaat auf, dazu Stellung zu nehmen.

15 Mit Antwortschreiben vom 27. Juni 2006 räumte das Königreich der Niederlande ein, dass der Anwendungsbereich eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für Lieferungen bestimmter lebender Tiere, wie er in der nationalen Regelung vorgesehen sei, weiter reiche, als es die Sechste Richtlinie erlaube. Dem niederländischen Parlament werde ein Gesetzentwurf zur Einhaltung dieser Richtlinie vorgelegt werden, und die Gesetzesänderung werde wahrscheinlich am 1. Januar 2007 in Kraft treten.

16 Da das Königreich der Niederlande diesen Gesetzentwurf jedoch nicht verabschiedete, sandte die Kommission ihm am 23. Oktober 2007 eine mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie es aufforderte, innerhalb von zwei Monaten ab Zustellung der Stellungnahme die Maßnahmen zu ergreifen, die erforderlich seien, um dieser Stellungnahme nachzukommen.

17 Mit Schreiben vom 26. November 2007 antwortete das Königreich der Niederlande auf diese mit Gründen versehene Stellungnahme und machte geltend, dass der Gesetzentwurf derzeit vom Ständigen Finanzausschuss der Zweiten Kammer des Parlaments erörtert werde. Am 31.

März 2008 teilte dieser Mitgliedstaat der Kommission jedoch mit, dass er es zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht für zweckmäßig halte, den genannten Gesetzentwurf zu verabschieden.

18 Die Kommission hat unter diesen Umständen die vorliegende Klage erhoben.

19 Mit Beschlüssen des Präsidenten des Gerichtshofs vom 18. und 20. September 2009 sind die Bundesrepublik Deutschland und die Französische Republik als Streithelferinnen zur Unterstützung der Anträge des Königreichs der Niederlande zugelassen worden.

## **Zur Klage**

### *Vorbringen der Verfahrensbeteiligten*

20 Die Kommission macht geltend, dass die Art. 96 bis 99 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit dem Anhang III für Lieferungen und sinngemäß auch für Einfuhren und innergemeinschaftliche Erwerbe gelte.

21 Nach dem Wortlaut des Anhangs III Nr. 1 sei der ermäßigte Mehrwertsteuersatz auf lebende Tiere sowie Saatgut, Pflanzen und Zutaten nur dann anwendbar, wenn diese üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet würden, was bei Pferden nicht der Fall sei.

22 Außerdem sei die genannte Nr. 1 wie jede Vorschrift, die einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz vorsehe, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eng auszulegen.

23 Daher verstoße das Umsatzsteuergesetz dadurch gegen die Richtlinie 2006/112, dass es für Lieferungen bestimmter lebender Tiere, darunter Pferde, selbst dann einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz vorsehe, wenn diese nicht für die Herstellung oder Erzeugung von Nahrungsmitteln bestimmt seien.

24 Die Kommission hat in ihrer Erwiderung hinzugefügt, dass die französische, die italienische und die englische Fassung von Anhang III Nr. 1 bestätigten, dass lediglich solche Waren für einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz in Betracht kämen, die in irgendeiner Weise für die Zubereitung von Nahrungs- oder Futtermitteln verwendet würden.

25 Im Übrigen seien Tiere keine Nahrungs- oder Futtermittel. Der Unionsgesetzgeber habe durch die Verwendung des Begriffs „lebende Tiere“ in Anhang III Nr. 1 einen gesamten Bereich der Erzeugung von Nahrungsmitteln erfassen wollen. Ohne diese Klarstellung unterläge die Lieferung lebender Tiere nämlich dem normalen Mehrwertsteuersatz, so dass fertige Verarbeitungserzeugnisse, die ihrerseits in die Kategorie der Nahrungsmittel fielen, teurer geworden wären.

26 Außerdem sei Anhang III Nr. 1 nicht dahin auszulegen, dass sämtliche Lieferungen von Pferden einem normalen Mehrwertsteuersatz unterlägen. Diese Vorschrift sehe nämlich je nach dem betreffenden Pferd und dem jeweiligen Umsatz die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes vor. In diesem Zusammenhang gäben Kriterien wie der Preis und die Rasse des Tieres einen Hinweis auf dessen vorgesehene Verwendung.

27 Schließlich weist die Kommission darauf hin, dass nicht alle Pferde für landwirtschaftliche Zwecke verwendet würden.

28 Das Königreich der Niederlande trägt zunächst vor, dass sich die Kommission im Vorverfahren und in ihrer Klageschrift hinsichtlich der in Abschnitt a Nr. 4 Buchst. a der Tabelle I des Umsatzsteuergesetzes genannten Tierarten nur auf Pferde bezogen habe. Deshalb müsse die

Klage, soweit sie sich auf die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf bestimmte andere lebende Tiere als Pferde beziehe, als unzulässig abgewiesen werden.

29 Außerdem finde sich weder in der niederländischen noch in irgendeiner anderen Sprachfassung von Anhang III Nr. 1 eine Stütze für die Auffassung, dass sich die Wendung „üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs? und Futtermitteln verwendete“ auf lebende Tiere, Saatgut und Pflanzen beziehe. Vielmehr gehe aus der deutschen Fassung dieser Wendung hervor, dass sie sich nur auf die Zutaten beziehe. Dies sei die einzig mögliche Auslegung, da z. B. Saatgut üblicherweise nicht dafür bestimmt sei, für die Zubereitung von Nahrungs? und Futtermitteln verwendet zu werden. Folglich fielen Pferde als lebende Tiere, unabhängig davon, ob sie üblicherweise dafür bestimmt seien, für die Zubereitung von Nahrungs? und Futtermitteln verwendet zu werden, unter Anhang III Nr. 1.

30 Hilfsweise macht das Königreich der Niederlande geltend, die Kommission habe keine Tatsachen vorgetragen, aus denen ersichtlich wäre, dass Pferde üblicherweise nicht dafür bestimmt seien, für die Zubereitung von Nahrungs? und Futtermitteln verwendet zu werden. Wenn die Kommission beim Gerichtshof beantrage, eine Vertragsverletzung festzustellen, könne sie sich nicht auf irgendeine Vermutung stützen.

31 Weiter Hilfsweise macht das Königreich der Niederlande geltend, dass Pferde üblicherweise dafür bestimmt seien, für die Zubereitung von Nahrungs? und Futtermitteln verwendet zu werden. In diesem Zusammenhang ergebe sich aus der Verwendung des Adverbs „üblicherweise“ in Anhang III Nr. 1, dass nicht jedes Tier einzeln, sondern eine bestimmte Kategorie von Tieren daraufhin zu prüfen sei, ob sie dafür bestimmt sei, für die Zubereitung von Nahrungs? oder Futtermitteln verwendet zu werden. Jedes beliebige Pferd könne zur Schlachtung in ein Schlachthaus gebracht werden, auch wenn die Bestimmung eines Pferdes vorübergehend, z. B. durch die Verwendung als Rennpferd, geändert werden könne. In diesem Sinne sei auf den Beschluss vom 1. Juni 2006, V.O.F. Dressuurstal Jaspers (C?233/05), und auf Art. 20 der Verordnung (EG) Nr. 504/2008 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. L 149, S. 3) zu verweisen, wonach ein Equide grundsätzlich als zur Schlachtung für den menschlichen Verzehr bestimmt gelten solle.

32 Außerdem sei das Vorgehen der Kommission insofern nicht praktikabel, als es bei jeder Lieferung eines Pferdes eine Prüfung seiner Bestimmung erforderlich mache, zumal die Absicht des Käufers von der des Verkäufers abweichen könne.

33 Höchst Hilfsweise macht das Königreich der Niederlande geltend, dass Pferde Gegenstände seien, die in der Regel für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt seien. Daher könne für jede Lieferung eines Pferdes ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz gemäß Anhang III Nr. 11 gelten.

34 In seiner Gegenerwiderung fügt das Königreich der Niederlande hinzu, dass das von der Kommission gewünschte Ergebnis, d. h. die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für alle Rohstoffe und Zwischenprodukte, auch erreicht werde, wenn alle lebenden Tiere als von Anhang III Nr. 1 erfasst angesehen würden. Außerdem komme es faktisch nicht zu einer Verteuerung des Fertigerzeugnisses durch einen Nachholeffekt.

35 Schließlich laufe die von der Kommission vorgeschlagene Auslegung dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwider. Der Steuerpflichtige müsste nämlich jedes Mal prüfen, ob für die Lieferung eines Pferdes der normale oder der ermäßigte Mehrwertsteuersatz gelte, obwohl die Bestimmung des Tieres möglicherweise erst später festgelegt werde.

36 Die Bundesrepublik Deutschland weist darauf hin, dass sich, auch wenn der Anwendungsbereich von Anhang III Nr. 1 keiner der von der Kommission genannten Sprachfassungen klar zu entnehmen sei, aus der deutschen Fassung dieser Vorschrift ergebe, dass sich die Wendung „üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs? und Futtermittel verwendete“ ausschließlich auf Zutaten beziehe. Im Übrigen sei es mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer unvereinbar, den anwendbaren Mehrwertsteuersatz von der Verwendung des Pferdes durch den Käufer abhängig zu machen.

37 Die Französische Republik vertritt die Auffassung, dass nach Anhang III Nr. 1 die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für sämtliche Lieferungen von lebenden Tieren, unabhängig von ihrer Bestimmung, möglich sei. Diese unterschieden sich nämlich – ebenso wie Pflanzen und Saatgut – von den Zutaten, die üblicherweise dafür bestimmt seien, für die Zubereitung von Nahrungs? und Futtermitteln verwendet zu werden. Auf jeden Fall gehörten Pferde zu den lebenden Tieren, die üblicherweise für die Ernährung bestimmt seien.

#### *Würdigung durch den Gerichtshof*

38 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, dass sich ihre Klage in Bezug auf die in Abschnitt a Nr. 4 Buchst. a der Tabelle I des Umsatzsteuergesetzes genannten Tiere ausschließlich auf Pferde beziehe, da Rinder, Schafe, Ziegen und Schweine überwiegend zum Zweck der menschlichen oder tierischen Ernährung gehalten würden.

39 Demzufolge ist die vorliegende Klage so zu verstehen, dass die Kommission dem Königreich der Niederlande vorwirft, ausschließlich auf die Lieferung, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Pferden einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden.

40 Die Verfahrensbeteiligten streiten zunächst über die Auslegung von Anhang III Nr. 1 und berufen sich für ihr jeweiliges Vorbringen auf unterschiedliche Sprachfassungen dieser Vorschrift.

41 Dazu ist festzustellen, dass diese Nr. 1 in den verschiedenen Amtssprachen der Union nicht dieselbe Bedeutung hat.

42 Einerseits nämlich bezieht sich nach der deutschen Fassung von Anhang III Nr. 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“) und nach der niederländischen Fassung („Levensmiddelen [met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken] voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen“), auf die sich das Königreich der Niederlande stützt, die Wendung „üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs? und Futtermitteln verwendete“ nur auf Zutaten. Das bedeutet, dass auf sämtliche Lieferungen von lebenden Tieren unabhängig von ihrer Bestimmung ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt werden kann.

43 Andererseits lassen die englische Fassung (Foodstuffs [including beverages but excluding alcoholic beverages] for human and animal consumption; live animals, seeds, plants and ingredients normally intended for use in the preparation of foodstuffs; products normally used to supplement foodstuffs or as a substitute for foodstuffs), die französische Fassung („Les denrées alimentaires [y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques] destinées

à la consommation humaine et animale, les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires“) und die italienische Fassung („Prodotti alimentari [incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche] destinati al consumo umano e animale, animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari“) von Anhang III Nr. 1, auf die sich die Kommission bezieht, in unterschiedlichem Maße eine Auslegung dahin gehend zu, dass die Wendung „üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete“ sich nicht nur auf Zutaten, sondern auch auf lebende Tiere, Saatgut und Pflanzen bezieht.

44 Nach ständiger Rechtsprechung kann die in einer der Sprachfassungen einer Vorschrift des Unionsrechts verwendete Formulierung nicht als alleinige Grundlage für die Auslegung dieser Vorschrift herangezogen werden oder insoweit Vorrang vor den anderen sprachlichen Fassungen beanspruchen. Eine solche Vorgehensweise wäre nämlich mit dem Erfordernis einer einheitlichen Anwendung des Unionsrechts unvereinbar. Weichen die verschiedenen Sprachfassungen voneinander ab, muss die fragliche Vorschrift nach der allgemeinen Systematik und dem Zweck der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört (vgl. Urteile vom 27. März 1990, Cricket St Thomas, C-372/88, Slg. 1990, I-1345, Randnrn. 18 und 19, vom 12. November 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Slg. 1998, I-7053, Randnr. 16, und vom 25. März 2010, Helmut Müller, C-451/08, Slg. 2010, I-0000, Randnr. 38).

45 Hinsichtlich des allgemeinen Aufbaus von Anhang III Nr. 1 ist zunächst festzustellen, dass der Wortlaut dieses Anhangs III auf den des Anhangs H Nr. 1 der Sechsten Richtlinie zurückgeht. Dieser Anhang wurde der Sechsten Richtlinie durch Art. 1 Nr. 5 der Richtlinie 92/77/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG (ABl. L 316, S. 1) hinzugefügt.

46 Diese Nr. 1 wurde geringfügig geändert, als die Sechste Richtlinie durch die Richtlinie 2006/112 ersetzt wurde. Nach den Worten, die dem in der deutschen Fassung enthaltenen Ausdruck „Nahrungs- und Futtermittel“ entsprechen, folgt nämlich, wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung zutreffend bemerkt hat, insbesondere in der dänischen, der französischen, der italienischen, der niederländischen und der englischen Fassung von Anhang H Nr. 1 der Sechsten Richtlinie ein Semikolon. Dieses wurde in der dänischen, der französischen, der italienischen und der niederländischen Fassung der genannten Nr. 1 durch ein Komma ersetzt.

47 Gemäß dem dritten Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112 sollte die Neufassung der Struktur und des Wortlauts der Sechsten Richtlinie die Klarheit und die Wirtschaftlichkeit der Bestimmungen gewährleisten, und zwar grundsätzlich ohne zu inhaltlichen Änderungen des geltenden Rechts zu führen, selbst wenn einige inhaltliche Änderungen notwendigerweise im Rahmen der Neufassung dennoch vorgenommen werden sollten.

48 Da an Anhang III Nr. 1 keine inhaltliche Änderung vorgenommen wurde, ist der allgemeine Aufbau dieser Vorschrift im Licht des Wortlauts von Anhang H Nr. 1 der Sechsten Richtlinie zu prüfen, der zum Ausdruck bringt, welche Absichten der Unionsgesetzgeber bei der Aufstellung der Liste der Gegenstände und Dienstleistungen verfolgte, für die ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz gelten kann.

49 In dieser Hinsicht bedeutet semantisch gesehen die Tatsache, dass nach den Worten, die dem Ausdruck „Nahrungs- und Futtermittel“ entsprechen, ein Semikolon steht, klar, dass Anhang H Nr. 1 der Sechsten Richtlinie drei verschiedene Satzteile umfasst. Daraus ist, da sich die Absichten des Unionsgesetzgebers nicht geändert haben, zu schließen, dass auch Anhang III Nr.

1 aus diesen drei Satzteilen besteht.

50 Jeder dieser drei Satzteile bezieht sich, wie der Generalanwalt in Nr. 54 seiner Schlussanträge festgestellt hat, auf Nahrungs- und Futtermittel. Der erste Satzteil betrifft Nahrungs- und Futtermittel als solche. Der dritte Satzteil bezieht sich auf Erzeugnisse, die als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendet werden. Der zweite Satzteil betrifft lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und Zutaten, die selbst keine Nahrungs- oder Futtermittel sind. Denknotwendig ist dieser von den beiden anderen Satzteilen umrahmte zweite Satzteil so zu verstehen, dass er diese Elemente lediglich insoweit erfasst, als sie üblicherweise dafür bestimmt sind, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden. Diese Auslegung wird dadurch bestätigt, dass entgegen dem Vorbringen des Königreichs der Niederlande bestimmtes Saatgut und bestimmte Pflanzen üblicherweise dafür bestimmt sein können, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden. Die Verwendung des Begriffs „lebende Tiere“ in dieser Liste bedeutet, dass für Lieferungen, die vor der Schlachtung der Tiere durchgeführt werden, der ermäßigte Mehrwertsteuersatz gilt.

51 Demzufolge führt der allgemeine Aufbau von Anhang III Nr. 1 zu der Auslegung, dass für die Lieferung von lebenden Tieren nur dann ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz gilt, wenn diese üblicherweise dafür bestimmt sind, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden.

52 Zum Zweck von Anhang III Nr. 1 ist festzustellen, dass die Kommission in Beantwortung einer schriftlichen Frage des Gerichtshofs darauf hingewiesen hat – ohne dass die übrigen Verfahrensbeteiligten ihr in diesem Punkt widersprochen hätten –, dass der Unionsgesetzgeber mit der Einführung des Anhangs H der Sechsten Richtlinie das Ziel verfolgte, dass auf die grundlegenden Güter sowie auf Gegenstände und Dienstleistungen, die sozialen oder kulturellen Zielen dienen, soweit von ihnen keine oder nur eine geringe Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung ausgeht, ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt werden kann.

53 Die in Anhang III ganz zu Anfang, noch vor „Lieferung von Wasser“ und „Arzneimittel“, genannten Nahrungs- und Futtermittel gehören zu den grundlegenden Gütern. Der Unionsgesetzgeber wollte Nahrungs- und Futtermittel dadurch, dass er für sie die Anwendung eines ermäßigten anstatt eines normalen Mehrwertsteuersatzes ermöglichte, für den Endverbraucher, der letztlich die Mehrwertsteuer zahlt, billiger und damit leichter verfügbar machen (vgl. u. a. Urteile vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Slg. 2006, I-9373, Randnr. 22, und vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a., C-283/06 und C-312/06, Slg. 2007, I-8463, Randnr. 30). Um dieses Ziel zu erreichen, hat er demgemäß die Anwendung dieses ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf Gegenstände erstreckt, die selbst zwar keine Nahrungs- oder Futtermittel sind, jedoch üblicherweise dafür bestimmt sind, für deren Zubereitung verwendet zu werden.

54 Aus alledem folgt, dass Anhang III Nr. 1 die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nur für lebende Tiere gestattet, die üblicherweise dafür bestimmt sind, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden, und dass der Zweck dieser Vorschrift darin besteht, dem Endverbraucher den Kauf dieser Nahrungs- und Futtermittel zu erleichtern.

55 Durch die Verwendung des Adverbs „üblicherweise“ im zweiten Satzteil der genannten Nr. 1 wollte der Unionsgesetzgeber auf Tiere abstellen, die gewöhnlich und generell dafür bestimmt sind, in die menschliche oder tierische Nahrungskette zu gelangen. Das gilt insbesondere für die in Abschnitt a Nr. 4 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes genannten Rinder, Schafe, Ziegen und Schweine. Daher kann auf sämtliche Lieferungen von Tieren dieser Arten ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt werden, ohne dass dies für jedes einzelne Tier geprüft werden

muss.

56 Bei Pferden ist die Situation in der Europäischen Union jedoch bekanntermaßen anders als bei den vorgenannten Arten. Pferde sind nämlich, wie der Generalanwalt in Nr. 65 seiner Schlussanträge festgestellt hat, nicht gewöhnlich und allgemein dafür bestimmt, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden, auch wenn einige von ihnen tatsächlich als Nahrungs- und Futtermittel dienen werden.

57 In Anbetracht dieser besonderen Situation von Pferden, die zwar üblicherweise nicht dafür bestimmt sind, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden, von denen aber gleichwohl manche für den Verzehr geliefert werden können, ist Anhang III Nr. 1 im Licht des vom Unionsgesetzgeber verfolgten Zwecks, die grundlegenden Güter für den Endverbraucher zu verbilligen, dahin auszulegen, dass auf die Lieferung eines Pferdes nur dann ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt werden kann, wenn das Pferd im Hinblick auf seine Schlachtung geliefert wird, um für die Zubereitung von Nahrungs- oder Futtermitteln verwendet zu werden.

58 Dem ist hinzuzufügen, dass nach ständiger Rechtsprechung Bestimmungen, die Ausnahmen von einem allgemeinen Grundsatz darstellen, eng auszulegen sind (vgl. insbesondere Urteile vom 12. Dezember 1995, Oude Luttikhuis u. a., C-399/93, Slg. 1995, I-4515, Randnr. 23, und vom 17. Juni 2010, Kommission/Frankreich, C-492/08, Slg. 2010, I-0000, Randnr. 35). Die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf sämtliche Lieferungen von Pferden zuzulassen, würde aber bedeuten, Anhang III Nr. 1 weit auszulegen.

59 Anhang III Nr. 1 erlaubt es somit einem Mitgliedstaat nicht, auf alle Lieferungen von lebenden Pferden unabhängig von ihrer Bestimmung einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden.

60 Dieses Ergebnis kann durch das übrige Vorbringen des Königreichs der Niederlande und der beiden zur Unterstützung seiner Anträge beigetretenen Mitgliedstaaten nicht in Frage gestellt werden.

61 Was erstens die Verordnung Nr. 504/2008 betreffend Methoden zur Identifizierung von Equiden angeht, heißt es in deren Art. 20 Abs. 1 zwar, dass ein Equide „als zur Schlachtung für den menschlichen Verzehr bestimmt [gilt], wenn dies nicht ... [im Identifizierungsdokument des Tieres] unwiderruflich anders festgelegt und bestätigt wird“. In Abs. 2 dieses Artikels wird erläutert, dass der verantwortliche Tierarzt vor einer etwaigen Behandlung im Sinne dieser Bestimmung überprüft, ob der Status des Equiden entweder als zur Schlachtung für den menschlichen Verzehr bestimmt, „was der Standardfall ist“, oder als nicht zur Schlachtung für den menschlichen Verzehr bestimmt eingetragen ist.

62 Der Zweck der Verordnung Nr. 504/2008 ist jedoch ein ganz anderer als der des Anhangs III Nr. 1. Diese Verordnung trägt nämlich dem Umstand Rechnung, dass ein Pferd als Nahrungsmittel verzehrt werden kann, und sieht demzufolge eine Regelung vor, mit der dafür gesorgt werden soll, dass ein Pferd, das in die menschliche Nahrungskette gelangt, nicht genussuntauglich ist. In diesem Rahmen bestimmt diese Verordnung zum Zweck einer bestmöglichen Kontrolle der Verabreichung von Tierarzneimitteln, dass ein Equide grundsätzlich zur Schlachtung für den menschlichen Verzehr bestimmt ist.

63 Die Verordnung Nr. 504/2008 erlaubt jedoch nicht die Feststellung, welche Pferde letztlich diese Bestimmung haben. Außerdem wird in Art. 20 dieser Verordnung auf die Möglichkeit hingewiesen, dass ein Pferd nicht für den menschlichen Verzehr bestimmt ist.

64 Unter diesen Umständen kann aus Art. 20 der Verordnung Nr. 504/2008 nicht abgeleitet werden, dass ein Pferd nach dem Willen des Unionsgesetzgebers üblicherweise dafür bestimmt ist, für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet zu werden.

65 Was zweitens das Argument betrifft, dass auf sämtliche Lieferungen von Pferden gemäß Anhang III Nr. 11 ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt werden sollte, ist hervorzuheben, dass Pferde in den Mitgliedstaaten nicht gewöhnlich und allgemein für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt sind. Demzufolge gelten insoweit die gleichen Erwägungen wie im Rahmen von Nr. 1 dieses Anhangs, wonach ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz lediglich für die Lieferung von Pferden für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung gewährt werden kann. Ebenso wenig wie Anhang III Nr. 1 erlaubt daher dessen Nr. 11 die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf sämtliche Lieferungen von Pferden.

66 Was drittens das Argument angeht, es sei mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer unvereinbar, den anwendbaren Mehrwertsteuersatz von der Bestimmung des Pferdes abhängig zu machen, ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt, es nach ständiger Rechtsprechung nicht zulässt, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln, so dass auf solche Waren und Dienstleistungen ein einheitlicher Steuersatz anzuwenden ist (vgl. insbesondere Urteile vom 11. Oktober 2001, Adam, C-267/99, Slg. 2001, I-7467, Randnr. 36, und vom 6. Mai 2010, Kommission/Frankreich, C-94/09, Slg. 2010, I-0000, Randnr. 40). Unter Berücksichtigung ihrer jeweiligen Verwendung gleicht jedoch ein Schlachtpferd weder einem Turnierpferd noch einem Freizeitpferd, wenn dieses Tier als solches verkauft wird. Diese Kategorien von Pferden stehen daher, wie der Generalanwalt in Nr. 78 seiner Schlussanträge angeführt hat, nicht miteinander in Wettbewerb und können daher unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen unterliegen.

67 Deshalb ist die von der Kommission erhobene Klage als begründet anzusehen.

68 Demzufolge ist festzustellen, dass das Königreich der Niederlande durch die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf sämtliche Lieferungen, Einfuhren und innergemeinschaftlichen Erwerbe von Pferden gegen seine Verpflichtungen aus Art. 12 in Verbindung mit Anhang H der Sechsten Richtlinie sowie aus den Art. 96 bis 99 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit deren Anhang III verstoßen hat.

## **Kosten**

69 Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung des Königreichs der Niederlande beantragt hat und dieses mit seinem Vorbringen unterlegen ist, sind ihm die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

70 Gemäß Art. 69 § 4 Abs. 1 der Verfahrensordnung tragen die Bundesrepublik Deutschland und die Französische Republik, die dem Rechtsstreit als Streithelferinnen beigetreten sind, ihre eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

**1. Das Königreich der Niederlande hat durch die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf sämtliche Lieferungen, Einfuhren und innergemeinschaftlichen Erwerbe von Pferden gegen seine Verpflichtungen aus Art. 12 in Verbindung mit Anhang H der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der**

**Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2006/18/EG des Rates vom 14. Februar 2006 geänderten Fassung sowie aus den Art. 96 bis 99 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Verbindung mit deren Anhang III verstoßen.**

**2. Das Königreich der Niederlande trägt die Kosten.**

**3. Die Bundesrepublik Deutschland und die Französische Republik tragen ihre eigenen Kosten.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Niederländisch.