Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
JEAN RICHARD DE LA TOUR
vom 12. November 2020[1]

Rechtssache C-703/19

J.K.
gegen
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach,
Beteiligter:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

(Vorabentscheidungsersuchen des Naczelny Sąd Administracyjny [Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 98 – Möglichkeit der Mitgliedstaaten, auf bestimmte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen einen oder zwei ermäßigte Mehrwertsteuersätze anzuwenden – Einstufung einer Geschäftstätigkeit als ‚Lieferung von Gegenständen' oder ‚Dienstleistung' – Anhang III Nrn. 1 und 12a – Begriffe der ‚Nahrungsmittel' sowie der ‚Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen' – Mahlzeiten zum sofortigen Verzehr vor Ort in den Geschäftsräumen des Verkäufers oder in einem Gastronomiebereich – Mitnahmemahlzeiten zum sofortigen Verzehr"

I. Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen bezieht sich auf die Auslegung von Art. 98 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem[2] in Verbindung mit Anhang III Nr. 12a dieser Richtlinie und Art. 6 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem[3].

2. Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits, der die Besteuerung von Umsätzen, die in der Lieferung von Speisen in nach Maßgabe eines Franchisevertrags organisierten Schnellrestaurants mittels verschiedener Verkaufsverfahren bestehen, zu ermäßigten Steuersätzen zum Gegenstand hat.

3. Die vorstehend beschriebenen Umstände werden den Gerichtshof veranlassen, erstmals die Definition des Begriffs „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen" auszulegen, die der Unionsgesetzgeber im besonderen Rahmen der den Mitgliedstaaten eingeräumten Möglichkeit gewählt hat, auf bestimmte Kategorien von Gegenständen oder Dienstleistungen zwei ermäßigte Mehrwertsteuersätze anzuwenden.

1 Originalsprache: Französisch.

2 ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie.

3 ABl. 2011, L 77, S. 1.

4. Im Rahmen meiner Würdigung werde ich in Erinnerung rufen, unter welchen Voraussetzungen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht werden kann, und vorschlagen, ein allgemeines Kriterium heranzuziehen, das es ermöglicht, für Zwecke der Besteuerung einer mit unterstützenden Dienstleistungen einhergehenden Lieferung von zubereiteten Speisen zu ermäßigten Steuersätzen zwischen dem Begriff „Nahrungsmittel“ und dem Begriff „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen“ zu unterscheiden, da diese unterstützenden Dienstleistungen durch ihren Facettenreichtum und ihre vielfältigen Bedeutungsgrade gekennzeichnet sind, die einen einfachen Vergleich mit den Umständen, die früher eine Anrufung des Gerichtshofs begründet haben, nicht erlauben.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

1. Mehrwertsteuerrichtlinie

5. Unter Titel VIII („Steuersätze“) der Mehrwertsteuerrichtlinie umfasst Kapitel 2 („Struktur und Höhe der Steuersätze“) einen ersten, dem „Normalsatz“ gewidmeten Abschnitt, der Art. 96 folgenden Wortlauts enthält:

„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.“ [4]

6. Der zweite Abschnitt („Ermäßigte Steuersätze“) dieses Kapitels 2 umfasst Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie [5], der bestimmt [6]:

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

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

Die ermäßigten Steuersätze sind nicht anwendbar auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen.

(3) Zur Anwendung der ermäßigten Steuersätze im Sinne des Absatzes 1 auf Kategorien von Gegenständen können die Mitgliedstaaten die betreffenden Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur[[7]] genau abgrenzen.“

4 Der Grundsatz der Einheitlichkeit des Normalsatzes ist in Art. 12 Abs. 3 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. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) verankert worden.

5 In der Fassung nach ihrer Änderung durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. 2008, L 44, S. 11, Art. 2 Nr. 2), anwendbar mit Wirkung vom 1. Januar 2010.

6 Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie beruht auf Bestimmungen der Richtlinie 92/77/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG (Annäherung der Mehrwertsteuersätze) (ABl. 1992, L 316, S. 1), insbesondere ihrem Art. 1 Nr. 1, mit dem Art. 12 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie durch neue Bestimmungen über ermäßigte Steuersätze ersetzt wird. Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ist durch Art. 1 Nr. 7 der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer (ABl. 1992, L 384, S. 47) geändert worden. Demnach kann die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu diesem Art. 12 Abs. 3 Buchst. a bei der Auslegung von Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie übertragen werden.

7 Die Kombinierte Nomenklatur ist durch die 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) eingeführt worden. Sie wird jährlich aktualisiert und im *Amtsblatt der Europäischen Union* (Reihe L) in Form einer Durchführungsverordnung der Europäischen Kommission veröffentlicht.

7. Art. 99 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

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

(2) Jeder ermäßigte Steuersatz wird so festgesetzt, dass es normalerweise möglich ist, von dem Mehrwertsteuerbetrag, der sich bei Anwendung dieses Steuersatzes ergibt, die gesamte nach den Artikeln 167 bis 171 sowie 173 bis 177 abziehbare Vorsteuer abzuziehen."

8. Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie ist überschrieben mit „Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze gemäß Artikel 98 angewandt werden können". In seiner Nr. 1 sind u. a. Nahrungsmittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen) aufgeführt. In der durch die Richtlinie 2009/47/EG des Rates vom 5. Mai 2009 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze[8] eingefügten Nr. 12a dieses Anhangs werden Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen erwähnt. Die Abgabe von (alkoholischen und/oder alkoholfreien) Getränken kann ausgeklammert werden.

2. Durchführungsverordnung Nr. 282/2011

9. Gemäß dem zehnten Erwägungsgrund der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 „ist [es] erforderlich, Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die Abgrenzung zwischen diesen beiden Dienstleistungen sowie ihre angemessene Behandlung klar zu definieren".

10. Art. 6 dieser Durchführungsverordnung bestimmt:

„(1) Als Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen gelten die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder Getränke, zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen. Die Abgabe von Speisen und/oder Getränken ist nur eine Komponente der gesamten Leistung, bei der der Dienstleistungsanteil überwiegt. Restaurantdienstleistungen sind die Erbringung solcher Dienstleistungen in den Räumlichkeiten des Dienstleistungserbringers[,] und Verpflegungsdienstleistungen sind die Erbringung solcher Dienstleistungen an einem anderen Ort als den Räumlichkeiten des Dienstleistungserbringers.

(2) Die Abgabe von zubereiteten oder nicht zubereiteten Speisen und/oder Getränken mit oder ohne Beförderung, jedoch ohne andere unterstützende Dienstleistungen, gilt nicht als Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung im Sinne des Absatzes 1."

8 ABl. 2009, L 116, S. 18.

B. Polnisches Recht

11. Art. 5a der Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen)[9] vom 11. März 2004 in ihrer auf den Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits anwendbaren Fassung[10] bestimmt:

„Gegenstände oder Dienstleistungen, die Gegenstand der in Art. 5 genannten Umsätze sind und in den auf der Grundlage der Vorschriften für amtliche Statistiken geschaffenen Klassifikationen aufgeführt werden, sind mittels dieser Klassifikationen zu identifizieren, wenn die Rechtsvorschriften oder regulatorischen Durchführungsmaßnahmen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen statistische Kategorien zuordnen."

12. § 3 Nr. 1 der Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Verordnung des Ministerrates über die Polnische Klassifikation von Waren und Dienstleistungen)[11] vom 4. September 2015 bestimmt:

„Zu Zwecken

1. der Mehrwertsteuer,

…

kommt bis zum 31. Dezember 2017 die Polnische Klassifikation von Waren und Dienstleistungen zur Anwendung, die durch die Rozporządzenie Rady Ministrow w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług [Verordnung des Ministerrates über die Polnische Klassifikation von Waren und Dienstleistungen[12]] (PKWiU) vom 29. Oktober 2008 eingeführt wurde."

13. Gemäß Art. 41 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes beträgt der Mehrwertsteuernormalsatz 22 %. Art. 41 Abs. 2a dieses Gesetzes sieht vor:

„Der Steuersatz für Gegenstände, die in Anhang 10 dieses Gesetzes aufgeführt werden, beträgt 5 %."

14. Anhang 10 Nr. 28 des Mehrwertsteuergesetzes ist mit „Fertige Mahlzeiten und Speisen unter Ausschluss von Produkten mit einem Alkoholgehalt von über 1,2 %" überschrieben.

15. § 3 Abs. 1 Nr. 1 der Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie towarów i usług dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Verordnung des Finanzministers über Gegenstände und Dienstleistungen, für die der ermäßigte Mehrwertsteuersatz gilt, sowie die Bedingungen für die Anwendung der ermäßigten Steuersätze)[13] vom 23. Dezember 2013 bestimmt:

„Der Mehrwertsteuersatz gemäß Art. 41 Abs. 1 des [Mehrwertsteuer-] Gesetzes wird auf 8 % ermäßigt für

1. Gegenstände und Dienstleistungen, die im Anhang der vorliegenden Verordnung aufgeführt sind".

9 Dz. U. 2004, Nr. 54, Pos. 535.

10 Dz. U. 2011, Nr. 177, Pos. 1054, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz.

11 Dz. U. 2015, Pos. 1676, im Folgenden: PKWiU.

12 Dz. U. 2008, Nr. 207, Pos. 1293.

13 Dz. U. 2013, Pos. 1719.

16. Nr. III Pos. 7 des Anhangs dieser Verordnung hat folgenden Wortlaut:

„Gastronomiedienstleistungen (Nr. ex[14] 56 PKWiU)[15] unter Ausschluss des Verkaufs von

1) alkoholischen Getränken, deren Alkoholgehalt 1,2 % übersteigt,

2) alkoholischen Getränken, bei denen es sich um eine Mischung von Bier und nichtalkoholischen Getränken handelt und deren Alkoholgehalt 0,5 % übersteigt,

3) Getränken, bei deren Zubereitung Tee- oder Kaffeeaufguss verwendet wird, und zwar unabhängig vom prozentualen Anteil dieses Aufgusses an dem zubereiteten Getränk,

4) kohlensäurehaltigen alkoholfreien Getränken,

5) Mineralwasser,

6) anderen unverarbeiteten Gegenständen, deren Steuersatz sich aus Art. 41 Abs. 1 des [Mehrwertsteuer-] Gesetzes ergibt."

17. Nr. 56.1 („Restaurantdienstleistungen und Dienstleistungen sonstiger Gastronomiebetriebe") PKWiU umfasst u. a. die Kategorien 56.10.11 („Zubereitung und Servieren von Mahlzeiten in Restaurants"), 56.10.13 („Zubereitung und Servieren von Mahlzeiten in Selbstbedienungsrestaurants") und 56.10.19 („übrige Dienstleistungen, die das Servieren von Mahlzeiten betreffen").

18. Den Angaben des vorlegenden Gerichts zufolge wird die PKWiU anhand der Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Verordnung des Ministerrates über die Polnische Klassifikation der wirtschaftlichen Tätigkeit)[16] vom 24. Dezember 2007 und insbesondere anhand ihres Abschnitts 56 und der dort genannten Unterkategorien ausgelegt. Dieser Abschnitt umfasst die Erbringung von Dienstleistungen zur Sicherstellung von Vollverpflegung zum unmittelbaren Verzehr in Restaurants einschließlich Selbstbedienungsrestaurants und solchen, die Mahlzeiten „zum Mitnehmen" anbieten, mit und ohne Sitzplätze. Die Art des Betriebs, der die Mahlzeiten serviert, ist hierbei nicht ausschlaggebend, sondern der Umstand, dass sie zum unmittelbaren Verzehr bestimmt sind. Zur Unterkategorie 56.10.A („Restaurants und andere ständige Gastronomiebetriebe") gehören die Zubereitung und das Servieren von Mahlzeiten an Gäste, die an Tischen sitzen oder selbst Mahlzeiten aus einer ausgestellten Speisekarte auswählen, und zwar unabhängig davon, ob sie die zubereiteten Mahlzeiten vor Ort verzehren, mitnehmen oder geliefert bekommen. Diese Unterkategorie umfasst die Tätigkeit von Restaurants, Kaffeehäusern, Schnellrestaurants, Milchbars, Schnellbedienungsbars, Eisdielen, Pizzerien, Einrichtungen in Transportmitteln, die Mahlzeiten zum Mitnehmen anbieten, wie sie in Restaurants oder Bars serviert werden, und die von externen Anbietern betrieben werden.

19. Das vorlegende Gericht gibt an, dass sich diese Art der Regelung der Tragweite der „Restaurantdienstleistungen" in der PKWiU auf die Bestimmung der Tragweite der Kategorie „Zubereitete Mahlzeiten und Speisen unter Ausschluss von Produkten mit einem Alkoholgehalt von über 1,2 %" (ex 10.85.1) ausgewirkt habe. Der Verweis auf die PKD begrenze diese Kategorie auf die

14 Gemäß Art. 2 Nr. 30 des Mehrwertsteuergesetzes dient der Begriff „ex" dazu, eine Kategorie von Gegenständen oder Dienstleistungen der PKWiU oder lediglich einen Teil der Gegenstände oder Dienstleistungen der entsprechenden Kategorie zu bezeichnen.

15 Der im Vorabentscheidungsersuchen verwendete Ausdruck ist „Usługi związane z wyżywieniem (Nr. ex 56 PKWiU)". In den schriftlichen Erklärungen der Kommission wird er mit „Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Abgabe von Mahlzeiten" übersetzt. Zu bemerken ist, dass der Ausdruck „Gastronomiedienstleistungen" dem Ausdruck entspricht, der für Code 56 des Anhangs der Verordnung (EU) Nr. 1209/2014 der Kommission vom 29. Oktober 2014 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 451/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Schaffung einer neuen statistischen Güterklassifikation in Verbindung mit den Wirtschaftszweigen (CPA) und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 3696/93 des Rates (ABl. 2014, L 336, S. 1) verwendet worden ist.

16 Dz. U. 2007, Nr. 251, Pos. 1885, im Folgenden: PKD.

Unterkategorie 10.85.Z PKD („Herstellung von fertigen Mahlzeiten und Speisen“). Diese Unterkategorie umfasse die Herstellung von fertigen (d. h. zubereiteten, gewürzten und gegarten), tiefgefrorenen oder konservierten Mahlzeiten und Speisen, die aus mindestens zwei verschiedenen Zutaten (ausgenommen Gewürze usw.) bestünden und normalerweise für den Weiterverkauf verpackt und etikettiert würden, während die Zubereitung von Mahlzeiten für den unmittelbaren Verzehr, die den entsprechenden Unterkategorien von Abschnitt 56 der PKD zugeordnet sei, von ihr nicht umfasst sei.

III. Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits und Vorlagefragen

20. Den dem Gerichtshof übermittelten schriftlichen Erklärungen zufolge ist der Kläger des Ausgangsverfahrens Vertragshändler innerhalb einer Kette von Schnellbedienungs- (bzw. Fastfood-) Restaurants, nämlich der McDonald’s Polska sp. z o.o. Er verkauft zubereitete Mahlzeiten und Speisen wie beispielsweise Sandwichs, Kartoffelpuffer, Salate, Pommes frites, Brokkoli, Speiseeis, Milchshakes, Fruchtsäfte usw. Diese Produkte werden auf einem Tablett serviert, mit dem der Kunde Einwegservietten und – für bestimmte Produkte – Besteck oder einen Strohhalm erhält. Die Mahlzeiten und Speisen werden vor Ort aus Halbfertigprodukten zubereitetet. Sie können warm oder kalt serviert werden und sollen vor Ort verzehrt oder vom Käufer mitgenommen werden.

21. Im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit wendet der Kläger verschiedene Verkaufsmethoden an:

– Verkauf von Erzeugnissen an Kunden innerhalb des Restaurants („in-store“),

– Verkauf von Erzeugnissen an Verbraucher, die mit dem Auto oder zu Fuß unterwegs sind, durch Außenfenster des Restaurants zum Verzehr außerhalb des Restaurants („drive-in“ oder „walk-through“) und

– Verkauf von Erzeugnissen an Kunden in ausgewiesenen Bereichen von Einkaufszentren, nämlich Gastronomiebereichen („food court“).

22. Im September 2016 führte der Urząd kontroli skarbowej (Steuerbehörde, Polen) eine Kontrolle der Mehrwertsteuererklärungen des Klägers sowie der Berechnung und der Zahlung dieser Steuer für den Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Juni 2016 durch.

23. Nach dieser Kontrolle vertrat die Steuerverwaltung die Ansicht, dass alle Tätigkeiten des Klägers als „Gastronomiedienstleistungen“, die dem Mehrwertsteuersatz von 8 % unterliegen, und nicht als Lieferung von „zubereiteten Speisen“, für die der Mehrwertsteuersatz von 5 % gilt, einzustufen seien, wie der Kläger erklärt hatte. Begründet wurde dies damit, dass die verkauften Waren nicht der Kategorie 10.85.1 PKWiU, die keine Dienstleistungen umfasst, zugeordnet seien. Die Mahlzeit selbst, die Tatsache, dass sie zum Verzehr vor Ort zubereitet werde, und die Möglichkeit ihres sofortigen Verzehrs seien wesentliche Elemente für die Annahme, dass es sich um eine Verpflegungsdienstleistung und nicht um die Abgabe einer zubereiteten Speise handle.

24. Die Steuerverwaltung berichtigte den vom Kläger für den Kontrollzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag mit Bescheid vom 21. April 2017.

25. Mit Urteil vom 1. März 2018 wies der Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Gleiwitz, Polen) die vom Kläger gegen den Bescheid der Steuerverwaltung erhobene Klage nach Berücksichtigung der Beurteilung des steuerbaren Umsatzes durch den Kunden aus den gleichen Gründen ab.

26. Der mit der Anfechtung dieser Entscheidung durch den Kläger befasste Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen), das vorlegende Gericht, hegt im Hinblick auf die Erfordernisse des Unionsrechts Zweifel hinsichtlich der Umsetzung von Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie, einschließlich ihres Anhangs III, durch den polnischen Gesetzgeber, weil nicht auf die Kombinierte Nomenklatur verwiesen wird, sondern auf die PKWiU, bei der es sich um eine Klassifizierung von Tätigkeiten für statistische Zwecke handle, mit der die Reichweite der Definition der „Restaurantdienstleistungen“ anhand der Tätigkeit der betreffenden Wirtschaftsteilnehmer und nicht – wie im Mehrwertsteuerbereich der Fall – anhand des Steuergegenstands bestimmt werde. Daher sei der Ausdruck „Gastronomiedienstleistungen“ in Abschnitt 56 PKWiU weitreichender als der Ausdruck „Restaurantdienstleistungen“ in der Mehrwertsteuerrichtlinie. Folglich wirke er sich auf die Reichweite der mit „Zubereitete Mahlzeiten und Speisen“ überschriebenen Kategorie von Gegenständen aus. Außerdem sei dieser Begriff im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs auszulegen.

27. Zudem habe der Umstand, dass der Kläger die Relevanz der statistischen Klassifikationen für die Bestimmung des auf den Verkauf von zubereiteten Speisen anwendbaren Mehrwertsteuersatzes in Frage stelle, zur Folge, dass der Zuordnung dieser Dienstleistungen zu oder ihrem Ausschluss von den „Restaurantdienstleistungen“ entscheidende Bedeutung zukomme. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts sind die unterschiedlichen Bedingungen, unter denen die verkauften Speisen serviert werden, entscheidend. Aus der Sicht eines Durchschnittskunden sei der Verkauf zum Verzehr vor Ort in einer auf diesen Zweck abgestimmten Infrastruktur, ohne spezialisierten Service und mit einer begrenzten Anpassung der Bestellung von Speisen an die persönlichen Bedürfnisse, von einem Verkauf von Nahrungsmitteln an Kunden, die sich mit ihrem Fahrzeug („drive-in“) oder zu Fuß („walk-through“) an einen geeigneten Ort außerhalb der Verkaufsstelle begäben, sowie von einem Verkauf in einem Gastronomiebereich („food court“) zu unterscheiden. In diesen Fällen sei die Möglichkeit, die vom Kläger angebotene Infrastruktur zu nutzen, für den Kunden kein wesentlicher Teil der vom Kläger erbrachten Dienstleistung.

28. Überdies stellt sich das vorlegende Gericht im Hinblick auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs die Frage, ob das aus der Art der Zubereitung der Speisen hergeleitete Kriterium, das zwischen Speisen, die zum Verzehr vor Ort bestimmt sind, und solchen unterscheidet, die nicht unmittelbar verzehrt werden können, einschlägig ist. In diesem Zusammenhang hebt es hervor, dass jedes der vom Kläger implementierten Verkaufssysteme für zubereitete Speisen sowohl Elemente einer Lieferung von Gegenständen als auch Elemente einer Dienstleistung aufweise. Eine Einstufung als Dienstleistung hänge jedoch vom Umfang der Infrastruktur, die dem Kunden angeboten werde, und von dessen Entscheidung ab, sie in Anspruch zu nehmen.

29. Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Umfasst der Begriff „Restaurantdienstleistungen“, auf die der ermäßigte Mehrwertsteuersatz Anwendung findet (Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 12a der Mehrwertsteuerrichtlinie) in Verbindung mit Art. 6 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 den Verkauf von zubereiteten Speisen, wenn er unter Bedingungen erfolgt, wie sie in dem vor dem nationalen Gericht anhängigen Rechtsstreit gegeben sind, d. h., wenn der Verkäufer

   – den Käufern die Infrastruktur zum Verzehr der erworbenen Mahlzeit vor Ort zur Verfügung stellt (abgetrennter Bereich, der für die Nahrungsaufnahme bestimmt ist, Toilettenzugang);

   – kein spezialisierter Kellnerservice angeboten wird;

   – es keinen Service im engeren Sinne gibt;

– der Bestellvorgang vereinfacht und teilweise automatisiert ist;

– der Gast die Bestellung nur begrenzt seinen persönlichen Bedürfnissen anpassen kann?

2. Kommt es für die Beantwortung der ersten Frage darauf an, wie die Speisen zubereitet werden, nämlich insbesondere dadurch, dass die fertigen Speisen aus Halbprodukten zusammengestellt werden, von denen einige zuvor thermisch behandelt wurden?

3. Reicht zur Beantwortung der ersten Frage die Feststellung aus, dass der Kunde die potenzielle Möglichkeit hat, die angebotene Infrastruktur zu nutzen, oder muss zwingend festgestellt werden, dass diese Komponente aus der Sicht eines Durchschnittskunden einen wesentlichen Teil der Dienstleistung ausmacht?

30. Der Kläger, der Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (Direktor der Steuerkammer Katowice, Polen), der Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (Ombudsmann für kleine und mittlere Unternehmen, Polen), die polnische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen vorgelegt. Der Gerichtshof hat beschlossen, ohne mündliche Verhandlung über den Fall zu entscheiden.

IV. Würdigung

A. Vorbemerkungen

31. Aus der Formulierung der Vorlagefragen, die nach meinem Dafürhalten zusammen zu prüfen sind, ergibt sich, dass das vorlegende Gericht den Gerichtshof dazu befragt, ob die verschiedenen Tätigkeiten, aus denen der Verkauf von zubereiteten Speisen zum sofortigen Verzehr in Schnellrestaurants besteht, wie beispielsweise die Tätigkeiten der Ausgangsrechtssache, als „Restaurantdienstleistungen“ einzustufen sind, auf die gemäß Art. 98 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Anhang III Nr. 12a dieser Richtlinie und Art. 6 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt werden kann.

32. Aus der Begründung der Vorlageentscheidung geht jedoch hervor, dass diese teilweise mit Zweifeln an der Umsetzung des anwendbaren Unionsrechts in polnisches Recht begründet wird. In einigen schriftlichen Erklärungen, die dem Gerichtshof vorgelegt worden sind, ist dazu Stellung genommen worden.

33. Ich halte es daher für angebracht, den Gegenstand des Rechtsstreits, in dessen Rahmen der Gerichtshof angerufen wird, und seinen Kontext in Erinnerung zu rufen. Es geht um die Frage, ob Umsätze, die in der Abgabe von Mahlzeiten bestehen, als „Verpflegungsdienstleistungen“ oder als Lieferungen von „zubereiteten Mahlzeiten und Speisen“ einzustufen sind, für die zwei verschiedene ermäßigte Mehrwertsteuersätze gelten, nämlich 8 % für Erstere, sofern das Erzeugnis sofort verzehrt werden kann, und 5 % für Letztere, wenn das Erzeugnis diese Voraussetzung nicht erfüllt. Diese Unterscheidung wird anhand einer nationalen statistischen Klassifikation wirtschaftlicher Tätigkeiten vorgenommen, hinsichtlich derer das vorlegende Gericht hervorhebt, dass sie entscheidend sei und von der Kombinierten Nomenklatur abweiche.

34. Zwar stellt dieses Gericht zunächst die Methode in Frage, die der polnische Gesetzgeber gewählt hat, um von der durch Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit deren Anhang III eingeräumten Möglichkeit Gebrauch zu machen, einen oder zwei ermäßigte Mehrwertsteuersätze festzusetzen. Die Anrufung des Gerichtshofs bezieht sich jedoch nicht auf die Vereinbarkeit der polnischen Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht im Bereich der Mehrwertsteuer und speziell mit

Anhang III Nrn. 1 und 12a dieser Richtlinie, dessen Grenzen sie überschritten haben sollen [17]. Anders ausgedrückt hat die Anrufung des Gerichtshofs nicht die Entscheidung, auf einen Gegenstand oder eine Dienstleistung, der bzw. die in diesem Anhang III nicht aufgeführt ist, einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, zum Gegenstand, was zur Folge hätte, dass der normale Mehrwertsteuersatz angewandt werden muss.

35. Gleichwohl ergibt sich aus dem Vorabentscheidungsersuchen, dass das vorlegende Gericht aufgrund der Verschiedenartigkeit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Schnellverpflegungsumsätze Zweifel an der selektiven Anwendung zweier ermäßigter Steuersätze anmeldet, die der polnische Gesetzgeber unter Berücksichtigung der Definition der „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen“, die sowohl vom Unionsgesetzgeber als auch vom Gerichtshof herangezogen wird, festgesetzt hat, um den Verkauf von Speisen zu besteuern. Insoweit ist hervorzuheben, dass dieses Ersuchen auf einer Linie mit früheren Rechtssachen liegt, die zu den im Bereich der Erhebung von Mehrwertsteuer auf Lieferungen von Mahlzeiten oder Speisen mit oder ohne unterstützende Dienstleistung ergangenen Urteilen vom 2. Mai 1996, Faaborg-Gelting Linien [18], sowie vom 10. März 2011, Bog u. a. [19], geführt haben.

36. Dennoch erweist sich die Prüfung der Tragweite dieser Entscheidungen im vorliegenden Fall als heikel. Zum einen ist nämlich hervorzuheben, dass sich der Rechtsrahmen, in dem der Gerichtshof entschieden hat, weiterentwickelt hat [20], und zum anderen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Schnellverpflegungsumsätze Merkmale aufweisen, die nach Maßgabe der Bedingungen für den Verkauf von Speisen und je nach Wahl des Kunden Merkmale einer Lieferung von Gegenständen oder einer Dienstleistung sein können. Daher bringt die Ausgangsrechtssache meines Erachtens bisher nicht dagewesene Schwierigkeiten ans Licht, wenn es darum geht, den Begriff „Nahrungsmittel“ vom Begriff „Restaurantdienstleistungen“ zu unterscheiden.

37. Da die Einordnung von Umsätzen, die in der Lieferung von zu ermäßigten Steuersätzen steuerbaren Speisen bestehen, gemäß Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie eine unabdingbare Voraussetzung für die Überprüfung der Anwendbarkeit unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze auf eine Kategorie dieses Anhangs darstellt, ist es unter den gegebenen Umständen Sache des Gerichtshofs, Kriterien zu definieren, die für diese dem nationalen Richter obliegende Beurteilung nützlich sind.

38. Daher schlage ich dem Gerichtshof vor, davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht ihn im Wesentlichen fragt, ob Art. 98 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und deren Anhang III Nrn. 1 und 12a in Verbindung mit Art. 6 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen sind, dass die verschiedenen Tätigkeiten, aus denen die Lieferung von zubereiteten Speisen zum sofortigen Verzehr in Schnellrestaurants besteht, für Zwecke der Besteuerung zu einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unter den Begriff „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen“ oder unter den Begriff „Nahrungsmittel“ fallen.

39. Aufgrund des von mir soeben hervorgehobenen Kontexts dieses Ersuchens rechtfertigt es dessen Prüfung, die Grundsätze in Erinnerung zu rufen, die für die Besteuerung mehrwertsteuerpflichtiger Umsätze zu ermäßigten Steuersätzen im Allgemeinen und für „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen“ im Besonderen gelten, bevor die Gesichtspunkte dargelegt werden, die für die Auslegung nützlich sind, die im Hinblick auf ihre Anwendung auf die betreffenden Umsätze vorgenommen werden könnte.

17 Vgl. Urteil vom 9. November 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

18 C-231/94, im Folgenden: Urteil Faaborg-Gelting Linien, EU:C:1996:184.

19 C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, im Folgenden: Urteil Bog u. a., EU:C:2011:135.

20 Anders als in den Rechtssachen, die zu den Urteilen Faaborg-Gelting Linien sowie Bog u. a. geführt haben, gelten im vorliegenden Fall die Mehrwertsteuerrichtlinie, die am 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist (vgl. Art. 413 dieser Richtlinie), und ihre Änderung vom 1. Juni 2009 (vgl. Art. 3 der Richtlinie 2009/47), mit der den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt worden ist, auf „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen“ einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden.

B. Besteuerung der Lieferungen von Gegenständen und der Dienstleistungen zu ermäßigten Steuersätzen

40. Nach Art. 96 der Mehrwertsteuerrichtlinie setzt jeder Mitgliedstaat einen Mehrwertsteuernormalsatz, der für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist, fest und wendet ihn an.

41. In Abweichung davon sieht Art. 98 dieser Richtlinie die Möglichkeit vor, einen oder zwei ermäßigte Mehrwertsteuersätze anzuwenden. Zu diesem Zweck enthält Anhang III der genannten Richtlinie ein abschließendes Verzeichnis der Kategorien von Lieferungen von Gegenständen und von Dienstleistungen, auf die ermäßigte Sätze angewandt werden können [21].

42. Der Zweck dieses Anhangs besteht darin, 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 erleichtern [22]. Nahrungs- und Futtermittel hat der Gerichtshof als grundlegende Güter angesehen [23].

43. Zum konkreten Inhalt von Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie hat der Gerichtshof entschieden, dass dem Unionsgesetzgeber ein weites Ermessen zuzugestehen ist, da er beim Erlass einer steuerlichen Maßnahme Entscheidungen politischer, wirtschaftlicher und sozialer Art treffen und divergierende Interessen in eine Rangfolge bringen oder komplexe Beurteilungen vornehmen muss [24].

44. Im Rahmen des weiten Ermessens, über das der Unionsgesetzgeber beim Erlass einer steuerlichen Maßnahme verfügt, beabsichtigte dieser, worauf der Gerichtshof hingewiesen hat, mit Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie, 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 [25].

45. So ist in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen, dass die Mitgliedstaaten auf folgende Kategorien einen oder zwei ermäßigte Mehrwertsteuersätze anwenden können: „1. Nahrungs- und Futtermittel …“ sowie „12a. Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen …“.

46. Der Gerichtshof hat darauf hingewiesen, dass die Anwendung eines oder zweier ermäßigter Mehrwertsteuersätze durch die Mitgliedstaaten nicht verpflichtend ist und eine Ausnahme von dem Grundsatz darstellt, dass der normale Steuersatz anzuwenden ist. Folglich sind die einschlägigen Bestimmungen nach seiner ständigen Rechtsprechung eng [26] und entsprechend ihrer gewöhnlichen Bedeutung [27] auszulegen.

21 Vgl. Urteil vom 19. Dezember 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Vgl. Urteil vom 9. März 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

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

24 Vgl. Urteile vom 9. März 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie vom 19. Dezember 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung). Außerdem sei darauf hingewiesen, dass das Verzeichnis in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mitgliedstaaten nach dem nur in englischer Sprache verfügbaren Arbeitspapier der Kommissionsdienststellen – Folgenabschätzung zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze (SWD[2018] 7 endg.) (Nr. 1.2) in die Lage versetzt, rund 65 % der Verbrauchsausgaben der Haushalte zu einem ermäßigten Satz zu besteuern oder von der Steuer zu befreien.

25 Vgl. Urteil vom 19. Dezember 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, Rn. 31 und 32 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Vgl. Urteile vom 9. März 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie vom 19. Dezember 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, Rn. 25).

27 Vgl. Urteil vom 19. Dezember 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, Rn. 25).

47. Außerdem können die Mitgliedstaaten nach Art. 98 Abs. 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie bei der Anwendung *der ermäßigten Steuersätze* auf Kategorien *von Gegenständen* im Verzeichnis von Anhang III dieser Richtlinie „die betreffenden Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur genau abgrenzen".

48. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof entschieden, dass der Rückgriff auf die Kombinierte Nomenklatur nur eine von mehreren Arten ist, die betreffende Kategorie genau abzugrenzen [28].

49. Nach meiner Kenntnis ist der Gerichtshof nie zu den Voraussetzungen befragt worden, unter denen die Mitgliedstaaten von der Möglichkeit Gebrauch machen können, nach Maßgabe der einzelnen Kategorien in Anhang H der Sechsten Richtlinie bzw. Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie *mehrere* ermäßigte Mehrwertsteuersätze anzuwenden. Ganz generell betreffen die früheren Urteile des Gerichtshofs mit Ausnahme des Urteils vom 3. Mai 2001, Kommission/Frankreich [29], die Anwendung eines einzigen ermäßigten Mehrwertsteuersatzes und beziehen sich auf die Beschränkung der Anwendung dieses Steuersatzes auf bestimmte Gegenstände [30] oder bestimmte Dienstleistungen [31] in einer einzigen Kategorie.

50. Angesichts der Umstände der Ausgangsrechtssache erscheint mir die Feststellung angebracht, dass Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie keinerlei Beschränkung in Bezug auf die Bestimmung der ermäßigten Mehrwertsteuersätze und ihre Anwendungsmodalitäten nach Maßgabe der in Anhang III dieser Richtlinie aufgeführten Kategorien von Gegenständen oder Dienstleistungen enthält [32]. Daher kann jede dieser Kategorien oder sogar ein Teil von ihnen zwei verschiedenen – gegebenenfalls ermäßigten – Mehrwertsteuersätzen unterworfen werden, je nachdem, welche Ziele von den Mitgliedstaaten verfolgt werden [33]. Mit anderen Worten kann derselbe ermäßigte Mehrwertsteuersatz auf die Lieferung eines Gegenstands und eine Dienstleistung angewandt werden [34].

51. In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass, obwohl der Unionsgesetzgeber die für die Mehrwertsteuer geltenden Regeln durch eine sehr große Zahl von Texten, darunter die Sechste Richtlinie, die durch die Mehrwertsteuerrichtlinie ersetzt und kodifiziert worden ist, harmonisiert hat, die Freiheit der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Anwendung dieser Regeln und speziell der Regeln für die Wahl der nach Maßgabe des betreffenden Gegenstands oder der betreffenden Dienstleistung festgesetzten Steuersätze immer wieder unversehrt geblieben ist.

28 Vgl. Urteil vom 9. November 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 25).

29 C-481/98, EU:C:2001:237. Vgl. Nr. 33 dieses Urteils.

30 Vgl. u. a. Urteil vom 9. November 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 36).

31 Vgl. u. a. Urteile vom 27. Februar 2014, Pro Med Logistik und Pongratz (C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 60), sowie vom 9. März 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 37).

32 Darüber hinaus ist zu beachten, dass Gegenstände – wie sich aus der Tatsache ergibt, dass in Art. 98 Abs. 3 dieser Richtlinie der Ausdruck „[z]ur Anwendung der ermäßigten Steuersätze" und beispielsweise nicht der Ausdruck „einer der ermäßigten Steuersätze" verwendet wird – einer Besteuerung unterworfen werden können, die zwei verschiedene ermäßigte Steuersätze umfasst. Im Vergleich mit diesem Wortlaut lässt sich überdies das Fehlen einer Spezialvorschrift für Dienstleistungen, mit der entweder die Anwendung zweier verschiedener Steuersätze für Dienstleistungen ausgeschlossen oder eine unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt wird, ins Feld führen. Vgl. im selben Sinne Urteil vom 8. Mai 2003, Kommission/Frankreich (C-384/01, EU:C:2003:264, Rn. 27).

33 Meines Erachtens wird eine solche Auslegung ferner durch den Zweck des vom Unionsgesetzgeber gewählten Systems der ermäßigten Mehrwertsteuersätze untermauert. Vgl. insoweit Nrn. 43 und 44 der vorliegenden Schlussanträge. Auch ließe sich der Umstand ins Feld führen, dass der Gerichtshof Nahrungs- und Futtermittel als grundlegende Güter eingestuft hat. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Oktober 2020, Staatssecretaris van Financiën (Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für Aphrodisiaka) (C-331/19, EU:C:2020:786, Rn. 25, 26 und 35). Daher könnte es für bestimmte Nahrungsmittel ohne irgendeine unterstützende Dienstleistung gerechtfertigt sein, zwischen zwei ermäßigten Mehrwertsteuersätzen den niedrigeren zu wählen.
Außerdem scheint mir in Bezug auf Dienstleistungen Art. 101 der Mehrwertsteuerrichtlinie als Beleg für die Bedeutung angeführt werden zu müssen, die der Unionsgesetzgeber Dienstleistungen, einschließlich Verpflegungsdienstleistungen, aufgrund der Auswirkungen ermäßigter Mehrwertsteuersätze auf die Schaffung von Arbeitsplätzen, das Wirtschaftswachstum und das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarkts beimisst.

34 Vgl. insoweit – zur Veranschaulichung der in den Mitgliedstaaten angewandten ermäßigten Mehrwertsteuersätze – Bericht der Kommission „VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2020" (Taxud.c.1[2020]), Tabelle II, in englischer Sprache verfügbar unter folgender Internetadresse:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (S. 4 und 5).

52. Gleichwohl darf diese den Mitgliedstaaten gebotene Möglichkeit, auf Gegenstände oder Dienstleistungen verschiedene Mehrwertsteuersätze anzuwenden, nicht zur Folge haben, dass die Mitgliedstaaten von der Einhaltung der gemeinsamen Grundsätze befreit sind. Zum einen müssen die steuerbaren Umsätze im Einklang mit dem im Bereich der Mehrwertsteuer anwendbaren Unionsrecht nach ihrem Gegenstand unterschieden werden [35].

53. Zum anderen müssen die Mitgliedstaaten nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten, wenn sie sich dafür entscheiden, auf eine der 24 Kategorien von Gegenständen oder Dienstleistungen in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden [36] und dessen Anwendung gegebenenfalls selektiv auf einen Teil der Gegenstände oder Dienstleistungen der einzelnen Kategorien zu beschränken [37], wodurch im Übrigen die in der vorstehenden Nummer dieser Schlussanträge in Erinnerung gerufene Verpflichtung, Gegenstände von Dienstleistungen zu unterscheiden, überhaupt erst ihren Sinn erhält.

54. Dieser Grundsatz lässt es nicht zu, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln [38].

55. Da es um einen dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegenden Grundsatz geht [39], ist diese Rechtsprechung meines Erachtens auf nationale Rechtsvorschriften übertragbar, in denen für Gegenstände oder Dienstleistungen *zwei* ermäßigte Mehrwertsteuersätze festgesetzt worden sind.

56. Unter diesen Vorbehalten ist es folglich Sache der Mitgliedstaaten, genau zu bestimmen, auf welche der in den Kategorien von Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der oder die ermäßigten Mehrwertsteuersätze Anwendung finden [40].

57. Außerdem muss die selektive Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes durch konkrete und spezifische Aspekte der fraglichen Kategorie des Anhangs III gerechtfertigt werden können [41].

58. Aus dem Hinweis auf diesen Komplex von Grundsätzen ergibt sich zum einen, dass der Gerichtshof eine Überprüfung der nationalen Rechtsvorschriften vornimmt, wenn er dazu befragt wird, ob der Anwendungsbereich einer der Kategorien in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie beachtet worden ist, oder wenn ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität geltend gemacht wird und das vorlegende Gericht dem Gerichtshof Beurteilungskriterien im Zusammenhang mit den Zielen an die Hand gegeben hat, die der nationale Gesetzgeber bei der Wahl des oder der ermäßigten Mehrwertsteuersätze verfolgt hat.

59. Daher obliegt es dem nationalen Richter, zu überprüfen, ob sich die Entscheidung des nationalen Gesetzgebers, einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz wie beispielsweise im vorliegenden Fall auf die Lieferung von Speisen oder auf Restaurantdienstleistungen anzuwenden, auf Umsätze bezieht, die unter diesen Anhang III, konkret unter dessen Nr. 1 oder Nr. 12a, fallen, und ob die mehrwertsteuerliche Ungleichbehandlung von Gegenständen oder Dienstleistungen, die unter dieselbe Kategorie fallen würden, unter Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität vorgenommen worden ist.

35 Vgl. Art. 14 und Art. 24 der Mehrwertsteuerrichtlinie, die eine „Lieferung von Gegenständen“ bzw. eine „Dienstleistung“ definieren.

36 Vgl. Urteil vom 9. März 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Vgl. u. a. Urteile vom 9. März 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie vom 19. Dezember 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Vgl. die in der vorstehenden Fußnote angeführte Rechtsprechung. Zu den verschiedenen Bedeutungen des Ausdrucks „Grundsatz der steuerlichen Neutralität“ im Bereich der Mehrwertsteuer vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Hogan in der Rechtssache Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, Nrn. 55 und 56 sowie Fn. 21 und 22).

39 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. November 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 23).

40 Vgl. Urteil vom 9. November 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Vgl. u. a. Urteil vom 9. November 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

60. Zum anderen entzieht sich die Tatsache, dass Gegenstände und Dienstleistungen, die zum gleichen ermäßigten Mehrwertsteuersatz besteuert werden, nach nationalen Vorschriften, in denen nicht auf die Kombinierte Nomenklatur verwiesen wird [42], unter dieselbe Kategorie fallen, ohne dass formal zwischen solchen, die als Gegenstände unter eine Nummer in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen, und solchen unterschieden wird, die in diesem Anhang als Dienstleistungen aufgeführt sind, auch bei Einhaltung der vorstehenden Voraussetzungen jeglicher Kontrolle seitens des Gerichtshofs [43]. Ebenso wenig ist von Bedeutung, dass sich der nationale Gesetzgeber dazu entschlossen hat, zur Bezeichnung einer Kategorie der nationalen Klassifikation Begriffe zu verwenden, die denen einer Nummer in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie ähnlich sind, dabei aber einen weiteren Anwendungsbereich angenommen hat [44], da die darin aufgeführten Gegenstände und Dienstleistungen gemäß Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie zum ermäßigten Mehrwertsteuersatz steuerbar sind und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität eingehalten wird. Anders verhielte es sich, wenn der nationale Gesetzgeber in seiner Referenzklassifikation beispielsweise lediglich auf die in Anhang III Nr. 12a dieser Richtlinie genannten Dienstleistungen hätte verweisen wollen, ohne die Bedingungen für die Anwendung des gewählten ermäßigten Mehrwertsteuersatzes einzuhalten.

61. Demnach macht die Frage nach der Einordnung der in Rede stehenden Umsätze in Anbetracht des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, der das vorlegende Gericht angeblich dazu veranlasst, die Entscheidung des polnischen Gesetzgebers in Frage zu stellen, die Kategorie „Zubereitete Mahlzeiten und Speisen“ – die im Gegensatz zur Definition der verpflegungsbezogenen Tätigkeiten so definiert ist, dass sie jede Tätigkeit der Herstellung von nicht zum sofortigen Verzehr bestimmten Fertiggerichten umfasst – mit 5 % zu besteuern, in der Ausgangsrechtssache nur Sinn, wenn sie teilweise oder vollständig zur Besteuerung dieser Umsätze zu einem anderen ermäßigten Mehrwertsteuersatz führen soll.

62. Da der Unionsgesetzgeber das Kriterium, das eine Einordnung von Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistungen erlaubt, präzisiert hat und die Rechtsprechung des Gerichtshofs den Begriff „Nahrungs- und Futtermittel“ zuvor in einem anderen Rechtsrahmen ausgelegt hatte, sind Elemente zu benennen, die für eine einheitliche Anwendung dieser Begriffe hilfreich sind.

C. Besteuerung von „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen“ zu ermäßigten Steuersätzen

63. Seit dem 1. Juni 2009 – dem Tag des Inkrafttretens der Richtlinie 2009/47 [45] – ist in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie die Nr. 12a enthalten, wonach die Mitgliedstaaten bei „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen“ die Möglichkeit haben, vom Grundsatz der Besteuerung von Gegenständen und Dienstleistungen zum Normalsatz abzuweichen.

42 Vgl. Nr. 48 der vorliegenden Schlussanträge.

43 Ich erinnere daran, dass der polnische Gesetzgeber den Angaben des vorlegenden Gerichts zufolge im vorliegenden Fall einen ermäßigten Steuersatz von 5 %, der u. a. für „zubereitete Speisen“ gilt, und einen weiteren ermäßigten Steuersatz von 8 %, der insbesondere für „Verpflegungsdienstleistungen“ gilt, festgesetzt hat und dass die Bestimmung des Mehrwertsteuersatzes anhand einer statistischen Klassifikation von Gegenständen und Dienstleistungen (PKWiU) erfolgt, die mit der Klassifizierung der Arten von Geschäftstätigkeiten (PKD) verknüpft ist, welche – insbesondere für ermäßigte Steuersätze – die Kategorie 10.85.1 PKWiU („Zubereitete Mahlzeiten und Speisen“) und die Nr. 56.1 PKWiU („Restaurantdienstleistungen und Dienstleistungen sonstiger Gastronomiebetriebe“), darunter „Zubereitung und Servieren von Mahlzeiten in Restaurants“, „Zubereitung und Servieren von Mahlzeiten in Selbstbedienungsrestaurants“ sowie „übrige Dienstleistungen, die das Servieren von Mahlzeiten betreffen“, umfasst. Vgl. Nrn. 13 bis 19 der vorliegenden Schlussanträge.

44 Im vorliegenden Fall umfasst das Bezugswerk den Angaben des vorlegenden Gerichts zufolge Dienstleistungstätigkeiten im Zusammenhang mit der Abgabe von Mahlzeiten, die zum sofortigen Verzehr bestimmt sind (vgl. Nrn. 18 und 19 der vorliegenden Schlussanträge), ohne Bedingungen bezüglich des Vorliegens verbundener Dienstleistungen.

45 Der Unionsgesetzgeber ist tätig geworden, bevor das Urteil Bog u. a. zur Auslegung der Kategorie 1 von Anhang H der Sechsten Richtlinie (vgl. Rn. 8 dieses Urteils), nunmehr Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie, ergangen ist, in dem für Zwecke der Besteuerung zu einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz Nahrungs- und Futtermittel, insbesondere für die Zubereitung dieser Mittel verwendete Zutaten und als Zusatz oder als Ersatz für diese Mittel verwendete Erzeugnisse, aufgeführt waren, ohne dass nach den Modalitäten ihres Verkaufs unterschieden wurde. Der Gerichtshof hat im Wesentlichen für Recht erkannt, dass zum sofortigen Verzehr zubereitete Speisen und Mahlzeiten bei Lieferungen von Gegenständen unter diese Kategorie von Anhang H der Sechsten Richtlinie fallen und in den Genuss des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes kommen können.

64. Nach dem zweiten Erwägungsgrund der Richtlinie 2009/47 wird das Ziel verfolgt, die Schaffung von Arbeitsplätzen zu fördern und die Schattenwirtschaft zu bekämpfen.

65. In Art. 6 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011, der nach deren Art. 65 ab 1. Juli 2011 anwendbar ist, hat der Unionsgesetzgeber, um die einheitliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems sicherzustellen [46], Elemente, die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen kennzeichnen, und solche aufgeführt, die sie voneinander unterscheiden. In Abs. 2 dieses Artikels ist angegeben, wann ein Umsatz nicht als Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung einzustufen ist.

66. Was insbesondere die Abgabe von Speisen zum sofortigen Verzehr angeht, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits ist, muss bei einer Prüfung des Wortlauts der ersten beiden Sätze von Art. 6 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 und des Wortlauts von Abs. 2 dieses Artikels nach meinem Dafürhalten folglich festgestellt werden, dass Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen nicht durch die Art der Speisenzubereitung, sondern durch die Bereitstellung unterstützender Dienstleistungen gekennzeichnet sind, die mit der Abgabe der Speisen einhergehen. Außerdem müssen diese unterstützenden Dienstleistungen im Hinblick auf die Sicherstellung des sofortigen Verzehrs der zubereiteten Speisen ausreichen und überwiegen.

67. Anderenfalls ist daraus meines Erachtens abzuleiten, dass die Abgabe von Speisen als eine Lieferung von Gegenständen, genauer gesagt von „Nahrungs- und Futtermittel[n]“, betrachtet wird [47].

68. Nach Art. 6 Abs. 1 Satz 3 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 lassen sich Restaurantdienstleistungen nur anhand des Ortes der mit der Abgabe von Speisen einhergehenden Dienstleistungen von Verpflegungsdienstleistungen unterscheiden.

69. Allein dieser Hinweis müsste genügen, um es dem Gerichtshof zu ermöglichen, auf die Vorlagefragen, so wie sie gestellt sind, zu antworten. Der Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits, der die Zweifel des vorlegenden Gerichts genährt hat, die Entwicklung bei den Analysen der polnischen Behörden bezüglich des auf die fraglichen Umsätze anwendbaren Mehrwertsteuersatzes und die Übereinstimmung der dem Gerichtshof vorgelegten schriftlichen Erklärungen lediglich bei Verkäufen außerhalb von Schnellrestaurants zeigen jedoch, dass der Sinngehalt dieser Definitionen präzisiert werden muss [48].

70. Folglich ist der Begriff „Restaurantdienstleistungen“ im Sinne von Anhang III Nr. 12a der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 6 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 im Einklang mit der in Nr. 46 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs eng auszulegen und der Anwendungsbereich der Vorschrift nicht auf Leistungen auszudehnen, die nicht unmittelbar mit diesem Begriff zusammenhängen.

71. Was den Wortlaut dieses Anhangs III Nr. 12a betrifft, ist als Erstes klarzustellen, dass der Ausdruck „Restaurantdienstleistungen“, der im allgemeinen Sprachgebrauch sowohl einen Ort als auch eine Dienstleistung bezeichnen kann, und der Ausdruck „Verpflegungsdienstleistungen“ mit dem Wortlaut von Art. 55 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Einklang stehen, der seit dem 1. Januar 2010 – dem Tag des Inkrafttretens dieser durch die Richtlinie 2008/8 eingeführten Vorschrift – unverändert

46 Vgl. vierter Erwägungsgrund dieser Durchführungsverordnung.

47 Vgl. zu den Gründen für diese Analyse Nrn. 80 und 86 der vorliegenden Schlussanträge.

48 Vgl. in diesem Sinne auch Bericht der Kommission an den Rat über den Ort der Besteuerung der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen, einschließlich Restaurantdienstleistungen, an Reisende an Bord von Schiffen, Flugzeugen, Eisenbahnen oder Bussen (erstellt gemäß Artikel 37 Absatz 3 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) (COM[2012] 605 final) (S. 7 und 10), in dem auf den Klärungsbedarf im Hinblick auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs hingewiesen wird.

geblieben ist. Der letztgenannte Artikel definiert den Ort der Besteuerung der erwähnten Dienstleistungen als den Ort, an dem sie tatsächlich bewirkt werden, was im Allgemeinen der Ort ist, an dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist, ohne zwischen den Dienstleistungen zu unterscheiden.

72. Als Zweites bin ich der Meinung, dass die vorstehend beschriebene Unterscheidung zwischen Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen bei den ermäßigten Mehrwertsteuersätzen, die – daran sei erinnert – durch die Richtlinie 2009/47 in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgenommen und in der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 definiert worden ist, an die einzige frühere aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs resultierende Definition dieser Begriffe angenähert werden muss.

73. In diesem Zusammenhang lässt sich ein Vergleich der redaktionellen Entscheidungen des Unionsgesetzgebers chronologisch nur mit den Gründen des am 2. Mai 1996 ergangenen Urteils Faaborg-Gelting Linien vornehmen. Das Urteil Bog u. a., mit dem die Tragweite dieser Entscheidungen präzisiert wurde, ist nämlich am 10. März 2011 und damit vor Erlass der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 vom 15. März 2011 ergangen.

74. In Rn. 14 des Urteils Faaborg-Gelting Linien hat der Gerichtshof entschieden, dass „der Restaurationsumsatz durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet [ist], von denen nur ein *Teil* in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, *während die Dienstleistungen* bei weitem *überwiegen*. Er ist daher als Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zu betrachten. Etwas anderes gilt hingegen, wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel *‚zum Mitnehmen'* bezieht *und daneben keine Dienstleistungen erbracht werden*, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen“ [49].

75. Zunächst stelle ich fest, dass im Urteil Faaborg-Gelting Linien lediglich der Begriff „Restauration“ verwendet wird. Der Streitgegenstand ist nämlich als Veranlagung der Mehrwertsteuer auf „Restaurationsumsätze“ an Bord von Fährschiffen definiert. Die diese Umsätze kennzeichnenden Umstände [50] entsprechen jedoch im Allgemeinen denen von Dienstleistungen, die in einem Restaurant angeboten werden.

76. Sodann könnte die Tatsache, dass die genannten Umsätze auf einem Schiff getätigt worden sind, das Verständnis für die Gründe ermöglichen, weshalb zwischen Dienstleistungen, die der Leistungserbringer in seinen Räumlichkeiten erbringt, und solchen unterschieden wird, die er außerhalb dieser Räumlichkeiten in einem Gastronomiebereich erbringt [51].

77. Schließlich ist eine Prüfung der Unterschiede aufschlussreicher. Der Unionsgesetzgeber hat in Art. 6 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 die Kriterien, die aus der Zubereitung der Speisen („zubereitet oder nicht zubereitet“) bzw. der Beförderung der Speisen („mit oder ohne Beförderung“) hergeleitet werden, außer Acht gelassen und nur das Kriterium des „Verzehrs an Ort und Stelle“ herangezogen [52].

78. Der Unionsgesetzgeber hat damit die Zweifel an der Tragweite des Urteils Faaborg-Gelting Linien, insbesondere hinsichtlich des Überwiegens der Elemente der Speisenherstellung und -lieferung, das – anders als das Kriterium des qualitativen Überwiegens der Dienstleistungselemente der Bewirtung – sowohl wegen der Verschiedenartigkeit und Komplexität der Speisen als auch ihrer Darreichungsformen zu nicht lösbaren Abgrenzungsproblemen hätte führen können, ausgeräumt [53].

49 Hervorhebung nur hier.

50 Vgl. Urteil Faaborg-Gelting Linien (Rn. 13).

51 Vgl. Urteil Faaborg-Gelting Linien (Rn. 15).

52 Vgl. Urteil Faaborg-Gelting Linien (Rn. 14).

53 Vgl. Urteil Bog u. a. (Rn. 19, 21, 36 und 43).

79. In diesem Zusammenhang lassen sich konvergente Entscheidungen des Unionsgesetzgebers – in der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 – und des Gerichtshofs – im Urteil Bog u. a. – im Hinblick auf die Entwicklung präziser Kriterien zur Unterscheidung zwischen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen beim Verkauf von zubereiteten Speisen zum sofortigen Verzehr beobachten.

80. Aufgrund der großen Tragweite des Urteils Bog u. a., die sich aus der Verschiedenartigkeit der Sachverhalte der Rechtssachen ergibt, die zu dieser Entscheidung geführt haben, obwohl die Richtlinie 2009/47 zeitlich nicht anwendbar war[54], bin ich daher der Meinung, dass Art. 6 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 im Licht des genannten Urteils auszulegen ist.

81. Im Urteil Bog u. a. hat sich der Gerichtshof nämlich zu vier verschiedenen Verkaufssituationen bei verzehrfertig zubereiteten Speisen geäußert. Es ging u. a. um den Verkauf von Würsten und Pommes frites in auf Märkten stehenden Wagen[55], den Verkauf von Popcorn und „Tortilla"-Chips („Nachos") in Kinofoyers[56], den Verkauf von Grillfleisch und Pommes frites an Imbissständen[57] sowie den Verkauf von zubereiteten Speisen durch einen Partyservice[58].

82. Auch wenn aus Rn. 14 des Urteils Faaborg-Gelting Linien das Kriterium des Vorliegens von „Dienstleistungen …, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen", abgeleitet werden konnte, hat der Gerichtshof im Urteil Bog u. a. – in den Rn. 70 und 71 – festgestellt, dass die Abgabe von Speisen an Ständen, in Wagen oder in Kinos *mit behelfsmäßigen Vorrichtungen*, die *nur einen geringfügigen personellen Einsatz* erfordern, als *Lieferung von Gegenständen* einzustufen ist. Der Gerichtshof hat diesen Begriff dahin ausgelegt, dass er auch Speisen oder Mahlzeiten umfasst, die durch Kochen, Braten, Backen oder auf sonstige Weise zum sofortigen Verzehr zubereitet worden sind[59].

83. Leistungen eines Partyservice, sofern es sich nicht um Lieferungen von Standardspeisen handelt, *stellen* hingegen *Dienstleistungen dar*, da die Zubereitung der Gerichte, die Zusammenstellung der Menüs sowie die etwaige Bereitstellung von Geschirr, Besteck und Mobiliar die dominierenden Bestandteile der Dienstleistung sind[60].

84. Gemäß Art. 6 Abs. 2 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 gilt „[d]ie Abgabe von … Speisen … ohne [*jegliche*] andere unterstützende Dienstleistungen … nicht als Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung"[61], während diese Dienstleistung in Abs. 1 des erwähnten Artikels so definiert wird, dass „die Abgabe … [von] Speisen …, zusammen mit *ausreichenden* unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen …[, wobei die Abgabe von Speisen] nur eine Komponente der gesamten Leistung [ist], bei der *der Dienstleistungsanteil überwiegt*"[62], als eine solche Dienstleistung gilt.

85. Welche Lehren lassen sich unter diesen Umständen aus den Klarstellungen ziehen, die in Anbetracht der vom Gerichtshof festgestellten verschiedenen Ebenen unterstützender Dienstleistungen in den Urteilen Faaborg-Gelting Linien sowie Bog u. a. gegeben worden sind, wenn die steuerbaren Umsätze unter anderen Bedingungen als denen getätigt werden, die dem Gerichtshof zuvor zur Prüfung unterbreitet worden waren? Es sei daran erinnert, dass sich die Vorlagefragen im

54 Vgl. Urteil Bog u. a. (Rn. 8).
55 Rechtssache Bog (C-497/09), vgl. Urteil Bog u. a. (Rn. 13).
56 Rechtssache CinemaxX (vormals Flebbe Filmtheater) (C-499/09), vgl. Urteil Bog u. a. (Rn. 26).
57 Rechtssache Lohmeyer (C-501/09), vgl. Urteil Bog u. a. (Rn. 32).
58 Rechtssache Fleischerei Nier (C-502/09), vgl. Urteil Bog u. a. (Rn. 38).
59 Vgl. Urteil Bog u. a. (Rn. 88).
60 Vgl. Urteil Bog u. a. (Rn. 77, 79 und 80).
61 Hervorhebung nur hier.
62 Hervorhebung nur hier.

vorliegenden Fall auf die Einstufung als Schnellverpflegungsumsätze beziehen, deren Besonderheit darin liegt, dass sie je nach Wahl des Kunden die Merkmale einer Restaurant- oder einer Verpflegungsdienstleistung oder aber eines Verkaufs zum Mitnehmen aufweisen können und der Verkaufsort in allen Fällen nicht behelfsmäßig organisiert, sondern in einem dauerhaft angelegten Bereich angesiedelt ist, der speziell für den sofortigen Verzehr der verkauften Erzeugnisse gedacht ist.

86. Meines Erachtens ergibt sich erstens eindeutig aus der Zusammenschau der Urteile Faaborg-Gelting Linien sowie Bog u. a., vor deren Hintergrund ich dem Gerichtshof vorschlage, Art. 6 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 auszulegen [63], dass der Verkauf von Speisen zum Mitnehmen als Lieferung von Gegenständen einzustufen ist. Mit dieser Auslegung lässt sich an die Arbeiten des Mehrwertsteuerausschusses anknüpfen [64].

87. Gleiches gilt zweitens für Orte, an denen die Möglichkeit des Verzehrs vor Ort aufgrund der vom Leistungserbringer angebotenen minimalen Dienstleistungen (Verpackung, Ausgabe von Besteck, beengte Platzverhältnisse), die von einer begrenzten Zahl von Personen (im Allgemeinen dem oder den Verkäufern) erbracht werden, aus Sicht des Verbrauchers kein dominierendes Dienstleistungselement sein kann.

88. Drittens ist daraus ferner abzuleiten, dass die Einordnung der Verpflegungsumsätze einer genauen Prüfung bedarf und allein die quantitative Feststellung des Vorhandenseins von Räumlichkeiten, die den Verzehr vor Ort begünstigen, nicht ausreicht.

89. Dennoch lassen sich die Fragen des vorlegenden Gerichts zu dem Niveau der Dienstleistungen, das erforderlich ist, um die verschiedenen in Rede stehenden Verkäufe („in-store“, „drive-in“, „walk-through“, „food court“) von einer Einstufung als Lieferung von Gegenständen auszuschließen, mit diesen verschiedenen Elementen nicht genau beantworten [65].

90. Die vorstehende Feststellung rechtfertigt es meines Erachtens, dafür zu sorgen, dass sich die Antwort des Gerichtshofs ohne Weiteres an andere Verkaufsarten für zubereitete Speisen an unterschiedlichen Orten für Schnellverpflegung wie beispielsweise in Geschäften, in Museen, auf Sportanlagen, in Servicestationen, auf Märkten und in der Nähe von Selbstbedienungsautomaten sowie solchen, die sich entwickeln könnten, wie wir anlässlich der gegenwärtigen Gesundheitskrise haben feststellen können, anpassen lässt. Ich denke in diesem Zusammenhang an Fälle, in denen Restaurantbetreiber Mahlzeiten in Form von Fertiggerichten, die in Verpackungen wie auf Tellern angerichtet waren und mehrere Tage lang aufbewahrt oder sofort aufgewärmt werden konnten, an Kunden verkauft haben, die nicht vor Ort verweilen konnten, um sie zu verzehren.

91. Nach meinem Dafürhalten ergibt sich aus der Definition der Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen in Art. 6 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011, ausgelegt im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass der Rückgriff auf Personal für die Erbringung von Dienstleistungen, die den sofortigen Verzehr von Speisen in hierfür geschaffenen Räumlichkeiten ansprechend gestalten, ein entscheidendes Kriterium für die Klarstellung ist, was der Ausdruck

63 Vgl. Nr. 80 der vorliegenden Schlussanträge.

64 Vgl. Leitlinien aus der 86. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses vom 18. und 19. März 2009 (taxud.d.1[2009]357988), verfügbar unter folgender Internetadresse: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_de.pdf (S. 117 und 118). Darin heißt es zum einen, dass folgende Leistungen weder als Verpflegungs- noch als Restaurantdienstleistungen gelten:
– Die bloße Lieferung zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen (z. B. Speisen zum Mitnehmen aus Restaurants, Supermärkten usw.);
– Leistungen, die in der bloßen Zubereitung und Beförderung von Speisen bestehen;
– generell Leistungen, die in der Zubereitung und Auslieferung von Speisen und/oder Getränken ohne jegliche andere unterstützende Dienstleistung bestehen.
Zum anderen gilt die Lieferung von Speisen und/oder Getränken ohne begleitende Dienstleistungen nach Ansicht des Ausschusses in diesen Fällen als Lieferung von Gegenständen, deren Ort auf der Grundlage der Art. 31 bis 37 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt wird. Die Mitgliedstaaten können im Einklang mit der Kategorie 1 von Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie auf die Lieferung von Nahrungsmitteln (einschließlich Getränken, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen) einen ermäßigten Steuersatz anwenden.

65 Vgl. Nr. 21 der vorliegenden Schlussanträge.

„ausreichende unterstützende Dienstleistungen“ abdeckt. Konkret bin ich der Meinung, dass sich eine Dienstleistung in den meisten Fällen dadurch von einer Lieferung von Gegenständen unterscheiden lässt, dass an einem unter die Kontrolle des Steuerpflichtigen gestellten Ort, an dem materielle und personelle Ressourcen organisiert und bereitgestellt werden, um dem Verbraucher seinen Komfort (beispielsweise mit Tischen und Stühlen) und seine Sicherheit (insbesondere die Sauberkeit der Räumlichkeiten) zu garantieren, Speisen ausgegeben werden.

92. Ein solches Kriterium ist jedoch in Verbindung mit der *Entscheidung des Verbrauchers* zu sehen, Dienstleistungen zur Unterstützung der Abgabe von Speisen in Anspruch zu nehmen, die *je nach Art des Verkaufs der verzehrfertigen Mahlzeit*, nämlich innerhalb oder außerhalb der Räumlichkeiten des Leistungserbringers, angenommen wird. Im letztgenannten Fall reicht die bloße Zurverfügungstellung der materiellen und personellen Infrastruktur zur Erbringung von Dienstleistungen meines Erachtens nicht aus, um den Umsatz als Dienstleistung einzustufen. Mit anderen Worten ist davon auszugehen, dass mit der Abgabe von Speisen keine andere unterstützende Dienstleistung einhergeht.

93. Es sei darauf hingewiesen, dass sich eine solche Unterscheidung nicht auf die Wahl des anwendbaren ermäßigten Mehrwertsteuersatzes durch den Mitgliedstaat auswirken darf. So sind in diesem Fall zwar zwei ermäßigte Mehrwertsteuersätze anwendbar; in Anbetracht der in den Nrn. 50 und 59 der vorliegenden Schlussanträge in Erinnerung gerufenen Grundsätze steht der Anwendung desselben Mehrwertsteuersatzes meines Erachtens aber nichts entgegen, sofern die Kriterien für eine Einstufung des Umsatzes anhand von Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie erfüllt sind.

94. Anders ausgedrückt erscheint es mir wirtschaftlich gerechtfertigt, dass der Verkauf von zubereiteten Speisen, die nicht vor Ort verzehrt werden, anders – als Lieferung von Gegenständen – besteuert werden kann, je nachdem, ob er in einem Lebensmittelgeschäft erfolgt oder vielmehr darin besteht, dem Kunden die Speisen gegebenenfalls auf seine Bitte hin zum sofortigen Verzehr zur Verfügung zu stellen. Aus meiner Sicht sind diese Verkäufe nicht objektiv gleichartig, da sie nicht denselben Bedürfnissen der Verbraucher dienen und unterschiedliche Grade menschlicher Einwirkung mobilisieren. Jedenfalls obliegt es dem nationalen Richter, die Gleichartigkeit der betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen zu beurteilen [66].

95. Folglich könnte der Gerichtshof dem vorlegenden Gericht antworten, dass

– Art. 98 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Anhang III Nr. 12a dieser Richtlinie und Art. 6 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen ist, dass der Begriff „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen“ die Abgabe von Speisen an einem unter die Kontrolle des Steuerpflichtigen gestellten Ort erfasst, an dem materielle und personelle Ressourcen organisiert und bereitgestellt werden, um dem Verbraucher die Qualität ausreichender Dienstleistungen, die seinen Komfort und seine Sicherheit im Hinblick auf den sofortigen Verzehr dieser Speisen vor Ort sicherstellen sollen, zu garantieren,

– Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der Begriff „Nahrungs- und Futtermittel“ die Abgabe von Speisen zum sofortigen Verzehr außerhalb des Ortes erfasst, der vom Steuerpflichtigen zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die den Verzehr dieser Speisen vor Ort ermöglichen, zur Verfügung gestellt wird.

66 Vgl. u. a. Urteil vom 27. Juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a. (C-597/17, EU:C:2019:544, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

96. In Anbetracht der Verschiedenartigkeit der Umstände der Ausgangsrechtssache ließe sich diese Antwort sinnvoll um Klarstellungen bezüglich der vorherigen Einordnung von Verkaufsumsätzen ergänzen, damit der nationale Richter entscheiden kann, ob aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers auf den Verkauf von Fertiggerichten unter alleiniger Berücksichtigung des Kriteriums ihres sofortigen Verzehrs ein Steuersatz von 8 % angewandt werden kann, obwohl für die Lieferung von zubereiteten Speisen ein Steuersatz von 5 % gilt.

D. Einordnung der fraglichen Verkaufsumsätze

97. Im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit wendet der Kläger des Ausgangsverfahrens verschiedene Verkaufsmethoden an, auf die ich in Nr. 21 dieser Schlussanträge hingewiesen habe.

98. Ich teile die von der Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen zum Ausdruck gebrachte Ansicht, dass, da sich die Dienstleistungen zur Unterstützung des Verkaufs von Speisen und Mahlzeiten nach Maßgabe des vom Steuerpflichtigen angewandten Verkaufssystems unterscheiden, diese Verkaufssysteme getrennt zu prüfen sind.

1. Verkäufe in Schnellrestaurants

99. Was die vom Kläger getätigten Verkäufe in Schnellrestaurants („in-store“) angeht, hat das vorlegende Gericht in Erinnerung gerufen, welche Merkmale die verkauften Erzeugnisse [67] und die von der Steuerverwaltung festgestellten erbrachten Dienstleistungen jeweils aufweisen. Bei den unterstützenden Dienstleistungen handelt es sich um Folgende:

„– Die Kunden können einen mit Stühlen, Tischen und einem angrenzenden Badezimmer (Toilette) ausgestatteten Speiseraum benutzen;

– der Kundenservice besteht aus einer Reihe von Vorgängen von der Zubereitung der Mahlzeit bis zu ihrer Abgabe, die von dafür zuständigen Mitarbeitern ausgeführt werden; diese Mitarbeiter sind oftmals die einzigen, die sie erledigen können, um den ursprünglichen und charakteristischen Geschmack des Erzeugnisses zu bewahren;

– die Kunden haben kostenlosen Internetzugang;

– der Kläger hält Tageszeitungen oder Zeitschriften für seine Kunden bereit;

– die Räumlichkeiten sind im Sommer klimatisiert und im Winter beheizt;

– um den Aufenthalt des Kunden angenehmer zu machen, wird in den Räumlichkeiten Musik abgespielt;

– neben den Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Verkauf von Mahlzeiten erbringt der Kläger Instandhaltungsleistungen (Reinigung, Abwischen der Tische und Stühle, Entsorgung des Abfalls, Wischen der Böden) und verteilt gelegentlich kleine Geschenke;

– die Räumlichkeiten sind von Grün umgeben, es gibt Spielplätze für Kinder, und der Kunde hat die Möglichkeit, sein Fahrzeug auf dem hierfür vorgesehenen Parkplatz abzustellen.“

67 Vgl. Nr. 20 der vorliegenden Schlussanträge.

100. Ausgehend von diesen Merkmalen bin ich in dem Bemühen um Kohärenz mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs [68] wie die Kommission davon überzeugt, dass diese vom Steuerpflichtigen angebotene Leistung als Restaurantdienstleistung im Sinne von Art. 98 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Anhang III Nr. 12a dieser Richtlinie und Art. 6 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 einzustufen ist. Ein solcher Vorgang beschränkt sich nämlich nicht auf die Abgabe von zubereiteten Mahlzeiten, sondern geht mit Dienstleistungen einher, die für den Verbraucher selbst dann überwiegen, wenn die Leistung zum Zeitpunkt der Bestellung und des Servierens der Speisen vereinfacht oder sogar standardisiert ist, um dem vom Kunden angestrebten Schnelligkeitserfordernis zu genügen.

101. Wenn sich der Verbraucher dazu entschließt, die zubereitete Speise mitzunehmen und nicht vor Ort zu verzehren, wäre dieser Vorgang als Lieferung von Gegenständen einzustufen, da die vom Steuerpflichtigen bereitgestellte Infrastruktur für den Kunden in dem Fall nicht entscheidend ist [69].

102. Für mich ist es in einem solchen Fall Sache des Steuerpflichtigen, Informationen aufzubewahren, die eine selektive Anwendung des Mehrwertsteuersatzes rechtfertigen, wie auch die Kommission ausgeführt hat [70].

2. Verkäufe außerhalb von Schnellrestaurants

103. Verkäufe von Erzeugnissen an Verbraucher, die mit dem Auto oder zu Fuß unterwegs sind, durch Außenfenster des Restaurants („drive-in“ und „walk-through“) sind durch die Entscheidung des Kunden gekennzeichnet, sich nicht *in* die vom Kläger des Ausgangsverfahrens bereitgestellte Infrastruktur zu begeben. Es erscheint daher logisch, wenn davon ausgegangen wird, dass alle unterstützenden Dienstleistungen innerhalb des Betriebs, in dem sich der Kunde beim Kauf der zubereiteten Speise nicht befindet, was bei deren Abgabe berücksichtigt wird (kein Tablett, Ausgabe einer Tragetasche für den Transport), aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers in der Regel nicht überwiegen.

104. Folglich sind die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 6 Abs. 2 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 nach meiner Einschätzung erfüllt.

105. Die bloße Möglichkeit, die von der für das Schnellrestaurant verantwortlichen Person bereitgestellte Infrastruktur gleichwohl in Anspruch zu nehmen, ist aus den in den Nrn. 91 und 92 der vorliegenden Schlussanträge dargelegten inhaltlichen Gründen meines Erachtens nicht geeignet, der vorstehenden Analyse zu widersprechen. Im vorliegenden Fall scheint mir diese durch den Vergleich mit den Umständen gestützt zu werden, die der Gerichtshof im Urteil Bog u. a. untersucht hat [71].

106. Der genannten Möglichkeit sowie Verkäufen in Trucks oder Kinos und an Imbissständen, bei denen die Dienstleistungen aufgrund der Organisation der für den sofortigen Verzehr gedachten Orte sehr begrenzt sind, ist nämlich die Entscheidung des Verbrauchers für einen schnellen und begrenzten Service an einem dieser Erwartung möglichst gerecht werdenden Ort gemeinsam.

107. Daher komme ich wie die Kommission zu dem Schluss, dass Verkäufe, die der Steuerpflichtige im Rahmen des „Drive-in“- und des „Walk-through“-Systems tätigt, als Lieferungen von Nahrungsmitteln anzusehen sind.

68 Vgl. Nrn. 74 und 82 der vorliegenden Schlussanträge.

69 Vgl. in diesem Sinne Urteil Bog u. a. (Rn. 64).

70 Vgl. insoweit die allgemeinen Grundsätze, die in Rn. 31 des Urteils vom 21. November 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932), in Erinnerung gerufen worden sind.

71 Vgl. Nr. 81 der vorliegenden Schlussanträge.

3. Verkäufe in Gastronomiebereichen von Einkaufszentren

108. In Bezug auf Verkäufe in Gastronomiebereichen von Einkaufszentren („food court“) erläutert das vorlegende Gericht, dass es sich hierbei um ein System für Verkäufe von Speisen zum Verzehr vor Ort in dazu bestimmten speziellen Bereichen innerhalb dieser Zentren handle. In diesen Gastronomiebereichen befänden sich mehrere Verkaufsstellen von Essensanbietern. Jedem Anbieter stehe ein Kassen- und Verkaufsbereich, ein Küchenbereich und manchmal ein Lagerbereich zur Verfügung. Es gebe einen gemeinsamen Speisebereich, der zum Verzehr der Mahlzeiten durch die Kunden sämtlicher Essensanbieter im Gastronomiebereich („food court“) bestimmt sei. In diesem Bereich seien Tische und Stühle aufgestellt, die weder voneinander getrennt noch einem bestimmten Anbieter zugewiesen seien. Kunden, die an eine der Verkaufsstellen heranträten, erhielten eine Fertigmahlzeit in einer Einwegverpackung, die sie mitnehmen oder im Speisebereich, der trotz des Vorhandenseins von Tischen und Stühlen kein Restaurantbereich sei und darüber hinaus weder über die Infrastruktur eines Restaurants (d. h. eine eigene Küche, Geschirr, Besteck, Tischdecken, Geschirrspülmaschinen, Berufskellner, Köche usw.) noch über eine Garderobe verfüge, verzehren könnten. Die Toiletten gehörten zum Einkaufszentrum. Außerdem könne der Bereich auch als Warteraum oder Begegnungsort genutzt werden. Tischreservierungen seien nicht möglich.

109. Da das vorlegende Gericht die Ansicht vertritt, dass die dem Kunden eingeräumte Möglichkeit, die angebotene Infrastruktur zu nutzen, anders als bei Verkäufen in einem Restaurant aus Sicht des Durchschnittskunden kein wesentliches Element der Leistung darstelle, ist der Schluss zu ziehen, dass dieser Umsatz – ebenso wie Verkäufe außerhalb des Schnellrestaurants – als Lieferung von Nahrungsmitteln eingestuft werden muss.

110. Ich teile jedoch die Ansicht der Kommission, wonach einige vom vorlegenden Gericht beschriebene Merkmale des Verkaufssystems in Gastronomiebereichen („food court“) unterschiedliche Einstufungen rechtfertigen könnten.

111. Ich trage nämlich dem Umstand Rechnung, dass der Verkauf von zubereiteten Speisen in einem zum Verzehr vor Ort bestimmten Bereich stattfindet, der zwar nicht unter der ausschließlichen Verantwortung des Klägers des Ausgangsverfahrens steht, in dem aber sein Firmenschild sichtbar ist[72], und dass der Kläger Leistungen anzubieten scheint, die denen gleichwertig sind, die der Durchschnittsverbraucher in einem Schnellrestaurant derselben Handelskette finden kann. In einem solchen Fall könnte die Zurverfügungstellung eines mit einer angemessenen Bewirtung einhergehenden Gastronomiebereichs dazu führen, dass der Vorgang selbst dann als Dienstleistung eingestuft werden muss, wenn der Schnellverpflegungsbereich mit anderen Handelsketten geteilt wird. In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass der Begriff „Verpflegungsdienstleistung“ nach dem Wortlaut von Art. 6 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 allgemein jede Erbringung einer solchen Dienstleistung an einem anderen Ort als den Räumlichkeiten des Dienstleistungserbringers erfasst.

112. Nach meinem Dafürhalten könnte der Fall anders liegen, wenn in den Einkaufszentren nach dem „Walk-through“-System organisierte Verkaufstheken aufgestellt wären und Kunden das gekaufte Erzeugnis in einem unter die Verantwortung dieser Zentren gestellten Bereich, in dem ihnen unabhängig vom Zweck des Kaufs (Verzehr vor Ort oder Warteraum) lediglich Tische und Stühle zur Verfügung gestellt werden, verzehren könnten.

72 Konkret ist dieser Fall vom Fall der auf Märkten organisierten Gastronomiebereiche zu unterscheiden, die lediglich Tische und Stühle ohne Bereiche umfassen, die einem bestimmten Verkäufer vorbehalten sind.

113. Daher bin ich der Meinung, dass der Verkauf von zubereiteten Speisen in einer zum Verzehr von Mahlzeiten an Ort und Stelle bestimmten ständigen Infrastruktur, die gegebenenfalls mit anderen Anbietern von zubereiteten Speisen geteilt und den Kunden vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt wird, selbst dann eine Restaurantdienstleistung darstellt, wenn der vom Personal erbrachte Service auf die Verwaltung der Nutzung des Gastronomiebereichs und der Annehmlichkeiten durch die Kunden beschränkt ist.

114. Nach alledem könnte dem vorlegenden Gericht geantwortet werden, dass,

– wenn Speisen, die nach Modalitäten wie den in der Ausgangsrechtssache in Rede stehenden zubereitet werden, in Schnellverpflegungsbereichen verkauft werden, in denen der Steuerpflichtige den Kunden eine Infrastruktur zur Verfügung stellt, die den Verzehr der Mahlzeiten an Ort und Stelle ermöglicht und von ihm organisiert oder mit anderen Anbietern von zubereiteten Speisen geteilt wird, dieser Verkauf eine Restaurantdienstleistung darstellt und dass,

– wenn Speisen, die nach Modalitäten wie den in der Ausgangsrechtssache in Rede stehenden zubereitet werden und hinsichtlich derer sich der Kunde zur Mitnahme und nicht zum Verzehr vor Ort in der vom Steuerpflichtigen zu diesem Zweck zur Verfügung gestellten Infrastruktur entschließt, in Schnellverpflegungsbereichen verkauft werden, dieser Verkauf keine Restaurantdienstleistung, sondern eine Lieferung von Nahrungsmitteln darstellt, die zu einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz besteuert werden kann. Dieser Steuersatz kann mit dem für die Restaurantdienstleistung geltenden Satz identisch sein, unter dem Vorbehalt, dass nicht gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen wird.

V. Ergebnis

115. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich vor, auf die Vorlagefragen des Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Polen) wie folgt zu antworten:

1. Art. 98 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Verbindung mit Anhang III Nr. 12a dieser Richtlinie und Art. 6 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass der Begriff „Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen“ die Abgabe von Speisen an einem unter der Kontrolle des Steuerpflichtigen stehenden Ort erfasst, an dem materielle und personelle Ressourcen organisiert und bereitgestellt werden, um dem Verbraucher die Qualität ausreichender Dienstleistungen, die seinen Komfort und seine Sicherheit im Hinblick auf den sofortigen Verzehr dieser Speisen vor Ort sicherstellen sollen, zu garantieren.

   Werden Speisen, die nach Modalitäten wie den in der Ausgangsrechtssache in Rede stehenden zubereitet werden, in Schnellverpflegungsbereichen verkauft, in denen der Steuerpflichtige den Kunden eine Infrastruktur zur Verfügung stellt, die den Verzehr der Mahlzeiten an Ort und Stelle ermöglicht und von ihm organisiert oder mit anderen Anbietern von zubereiteten Speisen geteilt wird, stellt dieser Verkauf folglich eine Restaurantdienstleistung dar.

2. Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass der Begriff „Nahrungsmittel“ die Abgabe von Speisen zum sofortigen Verzehr außerhalb des Ortes erfasst, der vom Steuerpflichtigen zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die den Verzehr dieser Speisen vor Ort ermöglichen, zur Verfügung gestellt wird.

Werden Speisen, die nach Modalitäten wie den in der Ausgangsrechtssache in Rede stehenden zubereitet werden und hinsichtlich derer sich der Kunde zur Mitnahme und nicht zum Verzehr vor Ort in der vom Steuerpflichtigen zu diesem Zweck zur Verfügung gestellten Infrastruktur entschließt, in Schnellverpflegungsbereichen verkauft, stellt dieser Verkauf folglich keine Restaurantdienstleistung, sondern eine Lieferung von Nahrungsmitteln dar, die zu einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz besteuert werden kann. Dieser Steuersatz kann mit dem für die Restaurantdienstleistung geltenden Satz identisch sein, unter dem Vorbehalt, dass nicht gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen wird.