Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 30. Juni 2016[1]

Rechtssache C-340/15

Christine Nigl,
Gisela Nigl sen.,
Gisela Nigl jun.,
Josef Nigl,
Martin Nigl
gegen
Finanzamt Waldviertel

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzgerichts [Österreich])

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuern — Mehrwertsteuer — Sechste Richtlinie — Art. 4 Abs. 1 und 4 sowie Art. 25 — Richtlinie 2006/112/EG — Art. 9 bis 11 und 296 — Begriff des Steuerpflichtigen — Selbständig ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit — Gesellschaften bürgerlichen Rechts, die Waren unter einem gemeinsamen Handelsnamen und unter Vermittlung durch eine Handelsgesellschaft liefern — Versagung der Eigenschaft als Steuerpflichtige — Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger — Ausnahme von der Pauschalregelung“

Einleitung

1. Das Bundesfinanzgericht (Österreich) hat dem Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache eine Reihe von Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, die die Eigenschaft von Wirtschaftsteilnehmern als eigenständige Steuerpflichtige betreffen, und zwar im Kontext der Anwendung der in den mehrwertsteuerrechtlichen Vorschriften vorgesehenen gemeinsamen Pauschalregelung für Landwirte auf diese Wirtschaftsteilnehmer. Der Gerichtshof wird Gelegenheit haben, seine Rechtsprechung in Bezug auf das richtige Verständnis des Begriffs der selbständig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit, die Auslegung der Vorschriften betreffend die sogenannte Mehrwertsteuergruppe sowie die Problematik des Rechtsmissbrauchs in Erinnerung zu rufen und zu präzisieren.

1 — Originalsprache: Polnisch.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

2. Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens betrifft sowohl den Geltungszeitraum der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [2] als auch den der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [3]. Da aber der Wortlaut der für die vorliegende Rechtssache bedeutsamen Bestimmungen in den beiden Richtlinien im Wesentlichen übereinstimmt, beschränkte ich mich darauf, die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 zu zitieren.

3. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Als ‚Steuerpflichtiger' gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt."

4. In Art. 10 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„Die selbstständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Artikels 9 Absatz 1 schließt Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft."

5. Art. 11 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer … kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen."

6. Schließlich lautet Art. 296 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112:

„(1) Die Mitgliedstaaten können auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der Sonderregelung des Kapitels 1 auf Schwierigkeiten stoßen würde, als Ausgleich für die Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von den Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung nach diesem Kapitel anwenden.

(2) Jeder Mitgliedstaat kann bestimmte Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger sowie diejenigen landwirtschaftlichen Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Bestimmungen des Artikels 281 keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten mit sich bringt, von der Pauschalregelung ausnehmen.

…".

2 — ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie.

3 — ABl. 2006, L 347, S. 1.

Österreichisches Recht

7. Nach § 1175 Abs. 1 des österreichischen Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuchs bilden zwei oder mehrere Personen eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, wenn sie sich durch einen Vertrag zusammenschließen, um durch eine bestimmte Tätigkeit einen gemeinsamen Zweck zu verfolgen. Dieser Vertrag unterliegt keinen Formerfordernissen.

8. Die Richtlinie 2006/112 wurde durch das Umsatzsteuergesetz 1994 (im Folgenden: UStG) in die österreichische Rechtsordnung umgesetzt. Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG jeder, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. In § 2 Abs. 2 UStG wird erläutert, dass die Tätigkeit nicht als selbständig ausgeübt gilt, soweit sie von natürlichen Personen betrieben wird, die den Weisungen eines Unternehmers zu folgen verpflichtet sind, oder von einer juristischen Person, die dem Willen eines (anderen) Unternehmers finanziell, wirtschaftlich oder organisatorisch derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat.

9. Die in der Richtlinie 2006/112 vorgesehene gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger wurde in § 22 UStG geregelt. Diese Bestimmung findet auf nicht buchführungspflichtige Landwirte Anwendung. Die Pflicht zur Buchführung knüpft wiederum gemäß § 125 Abs. 1 der österreichischen Bundesabgabenordnung an die Höhe der Umsätze und den Wert des Betriebs an.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

10. Die Familie Nigl ist seit Langem im Weinanbau und in der Weinerzeugung tätig. Im Zuge der Erweiterung der Produktion und der Vergrößerung der Anbauflächen wurden in die Tätigkeit immer mehr neue Familienmitglieder einbezogen. Zurzeit bilden sie drei Gesellschaften bürgerlichen Rechts, von denen jede auf ihren Flächen Wein anbaut. Auch der Wein wird aus der Ernte aus den Flächen der einzelnen Gesellschaften getrennt erzeugt, wobei er, obwohl er unter dem gemeinsamen Namen „Nigl“ verkauft wird, als von einer bestimmten dieser Gesellschaften bürgerlichen Rechts angebaut ausgewiesen wird. Zudem gründeten die Familienmitglieder im Jahr 2001 die Weingut Nigl GmbH. Diese Gesellschaft betreibt vor allem den Weinverkauf im Namen und für Rechnung der drei Gesellschaften bürgerlichen Rechts. Sie stellt auch im eigenen Namen Wein aus den Trauben her, die sie von den drei Gesellschaften bürgerlichen Rechts bezieht. Die für den Anbau und die Herstellung erforderlichen Gerätschaften gehören grundsätzlich den einzelnen Gesellschaften bürgerlichen Rechts, mit Ausnahme der Immobilien und einiger Anlagen, wie z. B. der Füllanlage, die im Miteigentum stehen.

11. Alle vier Gesellschaften (d. h. die drei Gesellschaften bürgerlichen Rechts und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung) waren seit ihrem Entstehen als eigenständige Mehrwertsteuerpflichtige registriert, wobei die Gesellschaften bürgerlichen Rechts unter die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger fielen. Dieser Status wurde durch Prüfungen der Steuerbehörden bestätigt. Im Jahr 2012 allerdings kamen diese Behörden im Rahmen einer weiteren Prüfung zu dem Schluss, dass alle drei Gesellschaften bürgerlichen Rechts ab dem Jahr 2005 als ein Unternehmen und folglich als ein Mehrwertsteuerpflichtiger anzusehen seien. Nur die Gesellschaft mit beschränkter Haftung behielt ihren Status als eigenständiger Wirtschaftsteilnehmer. Aufgrund dessen erließ die Steuerbehörde, gegen die im Ausgangsverfahren vorgegangen wird, gegen die Beschwerdeführer des Ausgangsverfahrens eine Reihe von Änderungsbescheiden für die Jahre 2005 bis 2012 und begrenzte ebenfalls durch Bescheide die Gültigkeit ihrer Umsatzsteueridentifikationsnummern.

12. Die Behandlung der drei Handelsgesellschaften zusammen als ein Unternehmen führt nach österreichischem Recht auch dazu, dass sie von der Besteuerung nach der gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger ausgenommen sind.

13. Die Steuerbehörden begründen diese Bescheide mit der weitgehenden wirtschaftlichen und organisatorischen Verflechtung der drei Gesellschaften bürgerlichen Rechts. Sie weisen vor allem darauf hin, dass alle diese Gesellschaften gegenüber Dritten unter dem Namen „Weingut Nigl“ aufträten, was auch der Handelsname ihrer Produkte sei, dass sie gemeinsame Gebäude und Anlagen nutzten und dass die für die Weinherstellung maßgebliche Vinifizierung in Wirklichkeit von einer Person vorgenommen werde, und zwar von Martin Nigl, der ein anerkannter Spezialist auf diesem Gebiet sei.

14. Die Beschwerdeführer des Ausgangsverfahrens haben bei dem vorlegenden Gericht Beschwerden gegen die oben genannten Bescheide eingelegt. Sie tragen insbesondere Folgendes vor: Die einzelnen Gesellschaften bürgerlichen Rechts seien voneinander unabhängig und zu unterschiedlichen Zeitpunkten entstanden, entgegen dem ausdrücklichen Willen der vermeintlichen Gesellschafter könne dagegen eine einheitliche Gesellschaft bürgerlichen Rechts nicht konkludent entstehen; die gemeinsame Nutzung von Gebäuden und Anlagen werde häufig praktiziert, insbesondere in der Landwirtschaft, und lasse daher nicht den Schluss auf eine fehlende Selbständigkeit der einzelnen Unternehmen zu; der Verkauf des Weins als Endprodukt unter einem gemeinsamen Handelsnamen sei hier ebenfalls nicht von entscheidender Bedeutung, insbesondere deshalb, weil dieser Wein zusätzlich auch die Bezeichnung der jeweiligen Gesellschaft bürgerlichen Rechts trage.

15. Unter diesen Umständen hat das Bundesfinanzgericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind drei Personenvereinigungen, die sich aus verschiedenen Angehörigen einer Familie zusammensetzen, als solche gegenüber ihren Lieferanten und gegenüber öffentlichen Stellen nach außen eigenständig auftreten, mit Ausnahme von zwei Wirtschaftsgütern über jeweils eigene Betriebsmittel verfügen, ihre Produkte jedoch zum Großteil über eine Kapitalgesellschaft, deren Anteile von den Mitgliedern der Personenvereinigungen sowie weiteren Familienangehörigen gehalten werden, unter einer gemeinsamen Marke vertreiben, drei selbständige Unternehmer (Steuerpflichtige)?

2. Falls die drei Personenvereinigungen nicht als drei eigenständige Unternehmer (Steuerpflichtige) anzusehen sind, ist dann als eigenständiger Unternehmer

   a) die vermarktende Kapitalgesellschaft anzusehen oder

   b) eine Personenvereinigung, bestehend aus den Mitgliedern der drei Personenvereinigungen, die als solche weder einkaufsseitig noch absatzseitig auf dem Markt auftritt, oder

   c) eine Personenvereinigung, bestehend aus den drei Personenvereinigungen und der Kapitalgesellschaft, die als solche weder einkaufsseitig noch absatzseitig auf dem Markt auftritt?

3. Falls die drei Personenvereinigungen nicht als drei eigenständige Unternehmer (Steuerpflichtige) anzusehen sind, ist die Aberkennung der Eigenschaft als Unternehmer (Steuerpflichtiger)

   a) rückwirkend,

   b) nur für die Zukunft oder

   c) überhaupt nicht

zulässig, wenn die Personenvereinigungen zunächst nach abgabenbehördlichen Prüfungen vom Finanzamt als eigenständige Unternehmer (Steuerpflichtige) anerkannt wurden?

4. Falls die drei Personenvereinigungen als drei eigenständige Unternehmer (Steuerpflichtige) anzusehen sind, sind diese als Winzer und damit als landwirtschaftliche Erzeuger Pauschallandwirte, wenn diese wirtschaftlich kooperierenden Personenvereinigungen zwar jeweils für sich unter die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger fallen, jedoch die Kapitalgesellschaft, eine aus den Mitgliedern der drei Personenvereinigungen gebildete eigene Personenvereinigung oder eine aus der Kapitalgesellschaft und den Mitgliedern der drei Personenvereinigungen gebildete eigene Personenvereinigung aufgrund der Betriebsgröße oder der Rechtsform nach nationalem Recht von der Pauschalregelung ausgenommen ist?

5. Falls die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger für die drei Personenvereinigungen grundsätzlich ausgeschlossen sein sollte, ist dieser Ausschluss

   a) rückwirkend,

   b) nur für die Zukunft oder

   c) überhaupt nicht wirksam?

16. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 7. Juli 2015 beim Gerichtshof eingegangen. Schriftliche Erklärungen haben abgegeben: die Beschwerdeführer des Ausgangsverfahrens, die österreichische Regierung und die Europäische Kommission. Dieselben Beteiligten waren in der Verhandlung vertreten, die am 13. April 2016 stattgefunden hat.

Würdigung

17. Das vorlegende Gericht benennt nicht konkret die Bestimmungen des Unionsrechts, um deren Auslegung es ersucht. Aus der Formulierung der Vorlagefragen und den Angaben im Beschluss des vorlegenden Gerichts lässt sich aber schließen, dass die erste, die zweite und die dritte Frage die Auslegung von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 und Art. 11 der Richtlinie 2006/112 betreffen, die vierte und die fünfte Frage hingegen zusätzlich die Auslegung der Bestimmungen, die die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger zum Gegenstand haben, insbesondere Art. 296 Abs. 1 und 2 dieser Richtlinie. Ich schlage vor, die rechtliche Würdigung in der vorliegenden Rechtssache in ebendieser Weise aufzuteilen.

Zur ersten, zur zweiten und zur dritten Vorlagefrage – Auslegung von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 und Art. 11 der Richtlinie 2006/112

Zur ersten Vorlagefrage

18. Mit der ersten Vorlagefrage bezweckt das vorlegende Gericht im Wesentlichen die Feststellung, ob Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 und Art. 11 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass sie es einem Mitgliedstaat erlauben oder ihn dazu verpflichten, solchen Personen die Eigenschaft als eigenständige Steuerpflichtige abzusprechen, die bei der Ausübung einer steuerpflichtigen Tätigkeit miteinander wirtschaftlich oder organisatorisch so weit verbunden sind, dass man sie als ein Unternehmen ansehen kann. Bei der Beantwortung der so formulierten Frage ist meiner Auffassung nach zwischen der Auslegung von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 und Art. 11 der Richtlinie 2006/112 zu differenzieren.

– Zur Auslegung von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112

19. In der vorliegenden Rechtssache ist unstreitig, dass es sich bei der von den Beschwerdeführern des Ausgangsverfahrens ausgeübten Tätigkeit um eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 handelt. Zu klären bleibt somit, ob diese Tätigkeit von ihnen selbständig im Sinne von Abs. 1 Unterabs. 1 ausgeübt wird, genauer gesagt, ob jede der von den Beschwerdeführern gegründeten Gesellschaften bürgerlichen Rechts die entsprechende Tätigkeit eigenständig betreibt, wodurch sie zum Steuerpflichtigen wird.

20. Nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die Selbständigkeit der Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112 im Licht von Art. 10 dieser Richtlinie zu bewerten. Diese letztgenannte Bestimmung deutet indessen eindeutig darauf hin, dass der Begriff der „Selbständigkeit“ dem Zweck dient, die Tätigkeit von Personen von der Besteuerung auszunehmen, die an den Unternehmer durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges ähnliches Rechtsverhältnis gebunden sind. Das bedeutet, dass eine Tätigkeit nur dann nicht selbständig ausgeübt wird, wenn die sie ausübende Person einem anderen Wirtschaftsteilnehmer derart untergeordnet ist, dass sie die Tätigkeit nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ausübt, die Tätigkeit nicht persönlich leitet und das mit ihrer Ausübung verbundene wirtschaftliche Risiko nicht trägt [4].

21. Die bloße – auch enge – Zusammenarbeit zwischen mehreren Gesellschaften bürgerlichen Rechts bei der Ausübung ihrer Tätigkeit deutet meines Erachtens indessen nicht darauf hin, dass sie einem anderen Wirtschaftsteilnehmer untergeordnet sind. Wirtschaftsteilnehmer, die miteinander zusammenarbeiten, üben ihre Tätigkeit zwangsläufig im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und unter eigener Leitung aus und tragen auch das mit der Ausübung dieser Tätigkeit verbundene wirtschaftliche Risiko; es gibt daher keinen anderen übergeordneten Wirtschaftsteilnehmer, auf dessen Rechnung und Verantwortung diese Tätigkeit ausgeübt werden könnte. Hinzuzufügen ist, dass diese Funktion nach den Angaben im Beschluss des vorlegenden Gerichts im Ausgangsverfahren offenbar auch nicht von der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die von den Beschwerdeführern errichtet worden ist, wahrgenommen wird.

22. Unter diesen Umständen konnte Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112 nicht als Grundlage dafür herangezogen werden, den beteiligten Wirtschaftsteilnehmern wegen fehlender Selbständigkeit der von ihnen ausgeübten Tätigkeit die Eigenschaft als Steuerpflichtige abzusprechen.

– Zur Auslegung von Art. 11 der Richtlinie 2006/112

23. Art. 11 der Richtlinie 2006/112 erlaubt es den Mitgliedstaaten, Wirtschaftsteilnehmer, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln (ein solcher Steuerpflichtiger wird als „Mehrwertsteuergruppe“ bezeichnet). Als ein Steuerpflichtiger können sowohl Personen behandelt werden, die gegenwärtig oder potenziell als verschiedene Steuerpflichtige gelten, als auch Personen, die nicht die Eigenschaft als Steuerpflichtige aufweisen [5].

4 — Vgl. insbesondere Urteile vom 27. Januar 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, Rn. 18), und vom 29. September 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, Rn. 33 und 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

5 — Vgl. insbesondere Urteil vom 9. April 2013, Kommission/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217).

24. Die fragliche Bestimmung hat einen doppelten Zweck. Erstens kann sie eine Verwaltungsvereinfachung sowohl für die Steuerbehörden als auch für die beteiligten Wirtschaftsteilnehmer erlauben [6]. Zweitens kann sie dazu dienen, Missbräuche, wie z. B. die Aufspaltung eines Unternehmens in mehrere kleinere, um besondere Besteuerungsregelungen in Anspruch nehmen zu können, zu verhindern [7].

25. Die Anwendung dieser Bestimmung im Rahmen der nationalen Rechtsordnung erfordert aber die Erfüllung zweier Voraussetzungen.

26. Erstens muss diese Bestimmung ausdrücklich in innerstaatliches Recht umgesetzt worden sein. Sie gilt nämlich nicht unbedingt und kann daher nicht unmittelbar angewandt werden [8]. Dies gilt selbst dann, wenn sie sich vorteilhaft für die Steuerpflichtigen auswirken sollte, also erst recht, worauf die Kommission in ihren Erklärungen zutreffend hinweist, wenn sie, wie in der vorliegenden Rechtssache, zu ihrem Nachteil angewandt wird.

27. Zweitens muss der Mitgliedstaat, der die in Art. 11 der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Möglichkeit zu nutzen gedenkt, vorher den Beratenden Ausschuss für die Mehrwertsteuer konsultieren [9].

28. Vor diesem Hintergrund ergeben sich in der vorliegenden Rechtssache Zweifel, ob im österreichischen Recht eine Rechtsgrundlage dafür gegeben ist, die von den Beschwerdeführern des Ausgangsverfahrens gebildeten Gesellschaften bürgerlichen Rechts als Mehrwertsteuergruppe im Sinne von Art. 11 der Richtlinie 2006/112 anzusehen. Bei der Bestimmung, die die Republik Österreich nach den von der Kommission in der mündlichen Verhandlung gemachten Angaben dem Beratenden Ausschuss für die Mehrwertsteuer in diesem Kontext zur Konsultation vorgelegt hat, handelt es sich um § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Diese Bestimmung beschränkt die Möglichkeit, mehrere Wirtschaftsteilnehmer als einen Steuerpflichtigen anzusehen, auf juristische Personen, die dem Willen eines Unternehmers finanziell, wirtschaftlich oder organisatorisch derart untergeordnet sind, dass sie keinen eigenen Willen haben.

29. Die von den Beschwerdeführern des Ausgangsverfahrens gebildeten Gesellschaften, deren Behandlung als eigenständige Steuerpflichtige von den österreichischen Steuerbehörden mit den in diesem Verfahren angefochtenen Bescheiden abgelehnt wurde, haben keine Rechtspersönlichkeit und sind keinem anderen Unternehmer untergeordnet. Die österreichische Regierung trägt dennoch vor, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG auf sie angewandt werden könne.

30. Dies ist eine Frage der Auslegung des innerstaatlichen Rechts, für die ausschließlich die nationalen Gerichte zuständig sind. Ich möchte lediglich anmerken, dass meiner Auffassung nach die – angesichts des Urteils Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt [10] des Gerichtshofs – mögliche Unvereinbarkeit dieser Bestimmung des österreichischen Rechts mit Art. 11 der Richtlinie 2006/112 sich nicht auf die Beantwortung dieser Frage auswirkt, wie die Kommission in ihren Erklärungen anzudeuten scheint. In diesem Urteil hat der Gerichtshof tatsächlich entschieden, dass die im deutschen Recht vorgesehene Einschränkung der Möglichkeit der Bildung einer Mehrwertsteuergruppe, die derjenigen ähnelt, die sich aus der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Bestimmung des österreichischen Rechts ergibt, gegen Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie verstößt, da diese letztgenannte Bestimmung ihre Anwendbarkeit von keinem anderen Kriterium als der engen Beziehung zwischen den beteiligten Wirtschaftsteilnehmern abhängig

6 — Urteil vom 9. April 2013, Kommission/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, Rn. 48).

7 — Vgl. insbesondere Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 40).

8 — Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 50 und 51).

9 — Vgl. in diesem Sinne zu Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie Urteil vom 22. Mai 2008, Ampliscientifica und Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, Rn. 23).

10 — Urteil vom 16. Juli 2015 (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496).

macht [11]. Zugleich hat der Gerichtshof aber die Möglichkeit einer unmittelbaren Inanspruchnahme der genannten Bestimmung der Richtlinie durch die Steuerpflichtigen ausgeschlossen, und zwar selbst dann, wenn die innerstaatliche Vorschrift, die ihrer Umsetzung dient, damit unvereinbare Beschränkungen vorsieht [12]. Erst recht können sich demnach die Steuerbehörden nicht unmittelbar auf Art. 11 der Richtlinie 2006/112 berufen, wenn sie seine Anwendung zum Nachteil des Steuerpflichtigen beabsichtigen.

31. Nach alledem bin ich der Auffassung, dass die eventuelle Unvereinbarkeit von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG mit Art. 11 der Richtlinie 2006/112 sich nicht auf die Beurteilung der Möglichkeit einer Anwendung der erstgenannten Bestimmung auf die von den Beschwerdeführern des Ausgangsverfahrens gebildeten Gesellschaften bürgerlichen Rechts auswirken darf.

– Antwort auf die erste Vorlagefrage

32. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er keine Grundlage dafür bildet, einer Person, die organisatorisch, wirtschaftlich oder finanziell mit einer anderen Person verbunden ist, die Eigenschaft als Steuerpflichtiger abzusprechen, wenn diese Verbindung nicht auf einem Rechtsverhältnis der in Art. 10 dieser Richtlinie genannten Art beruht. Art. 11 dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, dass seine Anwendung eine ausdrückliche Rechtsgrundlage in der innerstaatlichen Rechtsordnung voraussetzt, die nach vorheriger Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer eingeführt wurde. Die Feststellung, ob es im innerstaatlichen Recht eine solche Rechtgrundlage gibt und ob sie im konkreten Fall zur Anwendung kommt, ist Sache der nationalen Gerichte.

Zur zweiten Vorlagefrage

33. Mit der zweiten Vorlagefrage bezweckt das vorlegende Gericht im Wesentlichen die Feststellung, welche der im Ausgangsverfahren auftretenden Wirtschaftsteilnehmer gegebenenfalls, soweit dies unter rechtlichen Gesichtspunkten möglich ist, zusammen als ein Steuerpflichtiger anzusehen sind.

34. Wie aus der von mir vorgeschlagenen Antwort auf die erste Vorlagefrage hervorgeht, wäre diese Möglichkeit gemäß Art. 11 der Richtlinie 2006/112 gegeben, wenn das vorlegende Gericht zu der Auffassung kommt, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, mit dem diese Vorschrift umgesetzt wird, im Ausgangsverfahren Anwendung findet. Die Bestimmung der Wirtschaftsteilnehmer hingegen, die der Mehrwertsteuergruppe möglicherweise angehören, ist eine Sachverhaltsfrage, die ausschließlich von den nationalen Steuerbehörden und Gerichten zu beantworten ist. Ich glaube nicht, dass sich aus dem Unionsrecht hierzu irgendwelche Hinweise ergeben können.

35. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, auf die zweite Frage zu antworten, dass die Feststellung, welche Wirtschaftsteilnehmer bei einer konkreten Sachlage zusammen als ein Steuerpflichtiger angesehen werden können, in vollem Umfang in die Zuständigkeit der Steuerbehörden und der Gerichte der Mitgliedstaaten fällt.

11 — Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Nr. 2 des Tenors).

12 — Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Nr. 3 des Tenors).

Zur dritten Vorlagefrage

36. Mit der dritten Vorlagefrage bezweckt das vorlegende Gericht im Wesentlichen die Feststellung, ob die Steuerbehörden in Anwendung der nationalen Vorschriften, mit denen Art. 11 der Richtlinie 2006/112 umgesetzt wird, Wirtschaftsteilnehmer, die sie zuvor als eigenständige Steuerpflichtige angesehen haben, als Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe ansehen können und, falls ja, ob dies auch rückwirkend erfolgen kann oder nur mit Wirkung für die Zukunft.

37. Bei der Beantwortung der so formulierten Frage muss ich zu Beginn anmerken, dass meiner Auffassung nach weder der Wortlaut von Art. 11 der Richtlinie 2006/112 noch die allgemeinen Grundsätze des Steuerrechts darauf hindeuten, dass diese Bestimmung nur auf Personen anzuwenden ist, die zuvor noch nie eine steuerpflichtige Tätigkeit ausgeübt haben und daher nicht als Mehrwertsteuerpflichtige galten. Ein so restriktives Verständnis dieser Bestimmung wäre für die Erreichung ihrer Zwecke hinderlich. Einerseits machte es nämlich die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe für Steuerpflichtige unmöglich, die bereits eine steuerpflichtige Tätigkeit als eigenständige Steuerpflichtige ausüben. Andererseits könnten auch die Steuerbehörden nicht entsprechend auf Änderungen der Situation von Steuerpflichtigen reagieren und die Bestimmungen über Mehrwertsteuergruppen auf sie anwenden, sei es zu Zwecken der Vereinfachung der Steuerabrechnungen, sei es, um Missbräuchen entgegenzuwirken.

38. Auch die Grundsätze des Steuerrechts, insbesondere der Grundsatz der Rechtssicherheit, verwehren es meines Erachtens nicht, Personen, die zuvor als eigenständige Steuerpflichtige angesehen wurden, als Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe anzusehen. Zwar darf nach diesem Grundsatz die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt offenbleiben [13], doch stellen klare und vorhersehbare Regelungen, die es den Steuerbehörden erlauben, frühere steuerliche Entscheidungen zu überprüfen, keine Verletzung dieses Grundsatzes dar [14].

39. Was sodann die Frage betrifft, ob die Einstufung von bisher eigenständigen Steuerpflichtigen als Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe rückwirkend erfolgen kann oder nur mit Wirkung für die Zukunft, ist meiner Auffassung nach zwischen zwei Fallgruppen zu differenzieren.

40. Wie ich in Nr. 24 der vorliegenden Schlussanträge dargelegt habe, kann die Anwendung der Bestimmungen über Mehrwertsteuergruppen u. a. die Bekämpfung von Missbräuchen, etwa durch die Aufspaltung eines Unternehmens in mehrere kleinere, um besondere Besteuerungsregelungen in Anspruch nehmen zu können, zum Ziel haben. In diesem Fall werden mit der Einstufung der Steuerpflichtigen als Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe und den sich daraus ergebenden Folgen für ihre Besteuerung eine Korrektur der zuvor bestehenden Unregelmäßigkeit und die Wiederherstellung des Zustands, wie er ohne den Missbrauch bestünde, bezweckt. Dies kann auch eine rückwirkende Korrektur früherer Bescheide umfassen [15]. Meines Erachtens können die Steuerbehörden daher Personen, die von ihnen zuvor als eigenständige Steuerpflichtige behandelt wurden, rückwirkend als Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe einstufen, wenn damit bezweckt wird, Missbrauch – etwa in Form einer künstlichen Aufspaltung eines Unternehmens – zu bekämpfen.

13 — Vgl. Urteil vom 6. Februar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, Rn. 46). In diesem Sinne auch Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 72).

14 — Urteil vom 6. Februar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, Rn. 47 und 48).

15 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 94 und 95).

41. Wird hingegen kein derartiger Missbrauch auf Seiten der Steuerpflichtigen festgestellt, stehen meines Erachtens die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes der rückwirkenden Anwendung der Bestimmungen über Mehrwertsteuergruppen auf Personen, die zuvor als eigenständige Steuerpflichtige galten, entgegen. Dies gilt insbesondere dann, wenn, wie im Ausgangsverfahren, diese Eigenschaft als eigenständige Steuerpflichtige im Ergebnis einer von den Steuerbehörden durchgeführten Prüfung bestätigt worden ist.

42. Im Hinblick auf diese Frage ist überdies noch darauf hinzuweisen, dass nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofs die Feststellung eines Rechtsmissbrauchs in Steuersachen die Erfüllung zweier Voraussetzungen erfordert. Erstens müssen die Handlungen des Steuerpflichtigen trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen einen finanziellen Vorteil auf Seiten des Steuerpflichtigen zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe. Zweitens muss aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Handlungen des Steuerpflichtigen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird, diese Handlungen also keine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung dieses Steuervorteils [16]. Die Prüfung der Erfüllung dieser Voraussetzungen und die allgemeine Feststellung, ob im konkreten Fall ein Rechtsmissbrauch vorliegt, ist selbstverständlich allein Sache der nationalen Gerichte.

43. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die dritte Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 11 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die Steuerbehörden im Rahmen seiner Anwendung Personen, die zuvor eine steuerpflichtige Tätigkeit als eigenständige Steuerpflichtige ausgeübt haben, zusammen als einen Steuerpflichtigen ansehen können. Diese Personen können rückwirkend als ein Steuerpflichtiger eingestuft werden, wenn sie die Rechte, die sich aus ihrer Eigenschaft als eigenständige Steuerpflichtige ergeben, missbraucht haben.

Zur vierten und zur fünften Vorlagefrage – gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger

44. Die vierte und die fünfte Frage betreffen die Anwendung der gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger gemäß den Art. 295 ff. der Richtlinie 2006/112 auf die Beschwerdeführer des Ausgangsverfahrens. In der vierten Frage geht es um die konkrete Anwendung oder die Möglichkeit eines Ausschlusses von der Anwendung dieser Regelung in Abhängigkeit davon, ob die Beschwerdeführer des Ausgangsverfahrens als eigenständige Steuerpflichtige oder als Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe angesehen werden. Die fünfte Frage betrifft dagegen den Zeitpunkt, ab dem die Anwendung der genannten Pauschalregelung eventuell verweigert werden kann.

Zur vierten Vorlagefrage

45. Mit der vierten Vorlagefrage bezweckt das vorlegende Gericht im Wesentlichen die Feststellung, ob die Anwendung der Pauschalregelung auf die Beschwerdeführer des Ausgangsverfahrens, soweit sie als eigenständige Steuerpflichtige (genauer gesagt als drei eigenständig steuerpflichtige Gesellschaften bürgerlichen Rechts) behandelt werden, verweigert werden kann, weil sie wirtschaftlich eng miteinander verbunden sind, selbst wenn sie unter formalen Gesichtspunkten die im nationalen Recht vorgesehenen Kriterien der Anwendung dieser Regelung erfüllen.

16 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 74 und 75), und vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 36).

46. Zu Beginn ist zu betonen, dass die so formulierte Frage über den Streitgegenstand des Ausgangsverfahrens hinauszugehen scheint. Dieser Streit betrifft nämlich, was klar aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervorgeht, Bescheide der Steuerverwaltung, mit denen die Beschwerdeführer als Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe eingestuft und ihre Steuerabrechnungen entsprechend korrigiert wurden und die Gültigkeit ihrer Umsatzsteueridentifikationsnummern begrenzt wurde. Selbstverständlich taucht, wie aus dem Vorlagebeschluss und den Erklärungen der Beteiligten hervorgeht, im Hintergrund die Frage nach der Anwendung der Pauschalregelung auf – bei einer Behandlung als eigenständige Steuerpflichtige hätten die Beschwerdeführer darauf einen Anspruch, als Mehrwertsteuergruppe dagegen nicht, da sie die Kriterien für die Anwendung der Pauschalregelung nicht mehr erfüllten. Die Nichtanwendung dieser Regelung wäre aber gerade eine Folge der Einstufung der Beschwerdeführer als Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe. Im Ausgangsverfahren geht es nicht um die Ablehnung der Anwendung der Pauschalregelung unabhängig vom Status der Beschwerdeführer als Steuerpflichtige oder auf einer anderen Grundlage als ihrer Einstufung als Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe. Bei der Beantwortung der vierten Vorlagefrage muss der Gerichtshof daher meines Erachtens nur darauf eingehen, ob die Ablehnung der Anwendung der Pauschalregelung von der Einstufung der Beschwerdeführer als Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe abhängig gemacht werden kann, andernfalls hätte die Antwort nämlich hypothetischen Charakter.

47. Anschließend ist daran zu erinnern, dass die Mitgliedstaaten die Pauschalregelung gemäß Art. 296 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 auf landwirtschaftliche Erzeuger anwenden *können, bei denen* die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder einer der vereinfachten Modalitäten „auf Schwierigkeiten stoßen würde“. Art. 296 Abs. 2 dieser Richtlinie bestimmt wiederum, dass die Mitgliedstaaten bestimmte landwirtschaftliche Erzeuger oder Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder der vereinfachten Modalitäten keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten mit sich bringt, von der Pauschalregelung *ausnehmen können*. Schließlich hat jeder von der Pauschalregelung erfasste Landwirt gemäß Art. 296 Abs. 3 der Richtlinie 2006/112 das Recht, sich statt der Pauschalbesteuerung für die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder der vereinfachten Modalitäten zu entscheiden.

48. Diese Ausgestaltung der Pauschalregelung in der Richtlinie weist auf den Ausnahmecharakter dieser Regelung hin. Dieser Charakter wird auch in der Rechtsprechung des Gerichtshofs bestätigt, wonach die Pauschalregelung nur insoweit angewandt werden darf, wie dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist[17], also – so ist dies zu verstehen – insoweit, wie die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder der vereinfachten Modalitäten Schwierigkeiten mit sich bringen könnte.

49. Zugleich deuten aber der fakultative Charakter der Pauschalregelung als solcher sowie die in Art. 296 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 insoweit vorgesehenen Ausnahmen auf einen weiten Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten bei der Umsetzung dieser Regelung hin. Insbesondere ist, wie die Kommission in ihren Erklärungen zu Recht ausführt, nicht ersichtlich, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet wären, in jedem Fall im Hinblick auf jeden Landwirt individuell zu prüfen, ob bei ihm die Anwendung der allgemeinen Regelungen oder der vereinfachten Modalitäten Schwierigkeiten mit sich bringen könnte und ob deswegen die Pauschalregelung anzuwenden ist. Die Mitgliedstaaten können allgemeine Kriterien aufstellen, deren Erfüllung zur Inanspruchnahme der Pauschalregelung berechtigt, und diese Regelung automatisch auf Landwirte anwenden, die diese Kriterien erfüllen.

17 — Urteile vom 15. Juli 2004, Harbs (C-321/02, EU:C:2004:447, Rn. 27), und vom 8. März 2012, Kommission/Portugal (C-524/10, EU:C:2012:129, Rn. 49).

50. Im österreichischen Recht knüpft die Berechtigung zur Anwendung der Pauschalregelung an die Befreiung von der Buchführungspflicht an, die wiederum von der Größe des Betriebs – bemessen nach der Höhe der Umsätze und dem Wert des Betriebs – abhängt. Dies scheint ein durchaus vernünftiges Kriterium zu sein, da die Pflicht zur Buchführung gerade eine der verwaltungstechnischen Schwierigkeiten ist, die mit der Erhebung der Mehrwertsteuer nach den allgemeinen Regeln oder nach den vereinfachten Modalitäten einhergehen.

51. Durchaus vernünftig erscheint auch die Ablehnung der Anwendung der Pauschalregelung in Fällen, in denen mehrere Landwirte zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt werden und daher nicht mehr von der Buchführungspflicht befreit sind, weil ihr Betrieb, als ein Ganzes betrachtet, eine bestimmte Größe überschreitet.

52. Daher schlage ich vor, auf die vierte Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 296 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er nationalen Regelungen nicht entgegensteht, nach denen die Anwendung der in dieser Bestimmung genannten Pauschalregelung nur dann versagt wird, wenn der Landwirt die an die Betriebsgröße anknüpfenden Kriterien für die Anwendung dieser Regelung nicht mehr erfüllt, etwa deshalb, weil mehrere wirtschaftlich miteinander verbundene Landwirte zusammen als ein Steuerpflichtiger angesehen werden.

Zur fünften Vorlagefrage

53. Mit der fünften Vorlagefrage bezweckt das vorlegende Gericht die Feststellung, ob Landwirte, auf die die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger in der Vergangenheit angewandt wurde, von der Anwendung dieser Regelung ausgenommen werden können und, falls ja, ob dies auch rückwirkend erfolgen kann oder nur mit Wirkung für die Zukunft.

54. Da wir in der vorliegenden Rechtssache die Versagung der Anwendung der Pauschalregelung wegen der Einstufung mehrerer Landwirte als Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe prüfen, muss die Antwort auf die fünfte Frage der Antwort auf die dritte Frage entsprechen.

55. Daher sehe ich erstens keine Hindernisse für die Versagung der Anwendung der Pauschalregelung in Bezug auf Landwirte, auf die sie in der Vergangenheit angewandt wurde. Ein entsprechendes Verbot würde es den Mitgliedstaaten unmöglich machen, auf eine sich ändernde Lage zu reagieren; sie stünde zudem im Widerspruch zu dem Ausnahmecharakter dieser Regelung und dem Gebot, sie nur im erforderlichen Maße anzuwenden.

56. Zweitens bin ich der Ansicht, dass im Fall der Feststellung eines Rechtsmissbrauchs bei der Anwendung der Pauschalregelung, wenn etwa ein landwirtschaftlicher Betrieb allein deswegen künstlich aufgespalten wurde, um die Kriterien für die Inanspruchnahme dieser Regelung zu erfüllen, ihre Anwendung rückwirkend versagt werden kann. In anderen Fällen stehen dagegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes meines Erachtens einer rückwirkenden Versagung der Anwendung der Pauschalregelung entgegen. Die Steuerbehörden können dann zwar, wenn sie feststellen, dass die geänderte Lage des Landwirts ihn nicht mehr zur Inanspruchnahme dieser Regelung berechtigt, ihre Anwendung versagen, aber nur mit Wirkung für die Zukunft.

57. In Anbetracht der obigen Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die fünfte Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 296 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er es nicht verwehrt, die Anwendung der dort genannten Pauschalregelung gegenüber einem Landwirt, auf den sie zuvor angewandt wurde, zu versagen. Diese Versagung kann rückwirkend erfolgen, wenn die Anwendung der Pauschalregelung mit einem Rechtsmissbrauch einherging.

Ergebnis

58. Angesichts aller vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die ihm vom Bundesfinanzgericht (Österreich) zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er keine Grundlage dafür bildet, einer Person, die organisatorisch, wirtschaftlich oder finanziell mit einer anderen Person verbunden ist, die Eigenschaft als Steuerpflichtiger abzusprechen, wenn diese Verbindung nicht auf einem Rechtsverhältnis der in Art. 10 dieser Richtlinie genannten Art beruht. Art. 11 dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, dass seine Anwendung eine ausdrückliche Rechtsgrundlage in der innerstaatlichen Rechtsordnung voraussetzt, die nach vorheriger Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer eingeführt wurde. Die Feststellung, ob es im innerstaatlichen Recht eine solche Rechtgrundlage gibt und ob sie im konkreten Fall zur Anwendung kommt, ist Sache der nationalen Gerichte.

2. Die Feststellung, welche Wirtschaftsteilnehmer bei einer konkreten Sachlage zusammen als ein Steuerpflichtiger angesehen werden können, fällt in vollem Umfang in die Zuständigkeit der Steuerbehörden und der Gerichte der Mitgliedstaaten.

3. Art. 11 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass die Steuerbehörden im Rahmen seiner Anwendung Personen, die zuvor eine steuerpflichtige Tätigkeit als eigenständige Steuerpflichtige ausgeübt haben, zusammen als einen Steuerpflichtigen ansehen können. Diese Personen können rückwirkend als ein Steuerpflichtiger eingestuft werden, wenn sie die Rechte, die sich aus ihrer Eigenschaft als eigenständige Steuerpflichtige ergeben, missbraucht haben.

4. Art. 296 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass er nationalen Regelungen nicht entgegensteht, nach denen die Anwendung der in dieser Bestimmung genannten Pauschalregelung nur dann versagt wird, wenn der Landwirt die an die Betriebsgröße anknüpfenden Kriterien für die Anwendung dieser Regelung nicht mehr erfüllt, etwa deshalb, weil mehrere wirtschaftlich miteinander verbundene Landwirte zusammen als ein Steuerpflichtiger angesehen werden.

5. Art. 296 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass er es nicht verwehrt, die Anwendung der dort genannten Pauschalregelung gegenüber einem Landwirt, auf den sie zuvor angewandt wurde, zu versagen. Diese Versagung kann rückwirkend erfolgen, wenn die Anwendung der Pauschalregelung mit einem Rechtmissbrauch einherging.