

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

12. Oktober 2017(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuern – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 296 Abs. 2 – Art. 299 – Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger – Ausschluss von der gemeinsamen Pauschalregelung – Voraussetzungen – Begriff ‚Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger““

In der Rechtssache C-262/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Oberverwaltungsgericht [Kammer für – u. a. – Steuersachen], Vereinigtes Königreich) mit Entscheidung vom 10. Mai 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 12. Mai 2016, in dem Verfahren

### **Shields & Sons Partnership**

gegen

### **Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten L. Bay Larsen sowie der Richter J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby und M. Vilaras (Berichterstatter),

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 15. März 2017

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Shields & Sons Partnership, vertreten durch G. Edwards im Beistand von M. C. P. Thomas, Barrister,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch G. Brown und J. Kraehling als Bevollmächtigte im Beistand von R. Chapman, Barrister,
- der französischen Regierung, vertreten durch D. Colas und S. Ghiandoni als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Owsiany-Hornung, R. Lyal und M. Wilderspin als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 28. Juni 2017

folgendes

## **Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 296 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Shields & Sons Partnership und den Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Steuer- und Zollverwaltung, Vereinigtes Königreich) (im Folgenden: Steuerverwaltung) wegen der von Letzteren vorgenommenen Aufhebung der Shields & Sons erteilten Bescheinigung über die Anwendung der gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger (im Folgenden: Pauschalregelung).

## **Rechtlicher Rahmen**

### *Unionsrecht*

3 Titel XII der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert die Sonderregelungen der Besteuerung mit der Mehrwertsteuer. Kapitel 2 dieses Titels, das die Art. 295 bis 305 dieser Richtlinie umfasst, betrifft die Pauschalregelung.

4 Art. 296 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(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.

(3) Jeder Pauschallandwirt hat nach den von den einzelnen Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten und Voraussetzungen das Recht, sich für die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Bestimmungen des Artikels 281 zu entscheiden.“

5 Art. 297 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten legen bei Bedarf Pauschalausgleich-Prozentsätze fest. Sie können die Höhe der Pauschalausgleich-Prozentsätze für die Forstwirtschaft, die einzelnen Teilbereiche der Landwirtschaft und die Fischwirtschaft unterschiedlich festlegen.

Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission die gemäß Absatz 1 festgelegten Pauschalausgleich-Prozentsätze mit, bevor diese angewandt werden.“

6 Art. 298 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Pauschalausgleich-Prozentsätze werden anhand der allein für die Pauschallandwirte

geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre bestimmt.

Die Prozentsätze können auf einen halben Punkt ab- oder aufgerundet werden. Die Mitgliedstaaten können diese Prozentsätze auch bis auf Null herabsetzen.“

7 Art. 299 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat folgenden Wortlaut:

„Die Pauschalausgleich-Prozentsätze dürfen nicht dazu führen, dass die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuer-Vorbelastung hinausgehen.“

*Recht des Vereinigten Königreichs*

8 In Section 54 („Landwirtschaftliche Erzeuger etc.“) des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz 1994, im Folgenden: Gesetz von 1994) heißt es:

„(1) Die Steuerverwaltung kann im Einklang mit den Bestimmungen in von ihr erlassenen Regulations für die Zwecke dieser Section jeder Person, die den Nachweis dafür erbringt, bescheinigen, dass sie

- a) eine oder mehrere der benannten Tätigkeiten ausübt;
- b) ein den Vorgaben entsprechendes Profil aufweist und die vorgegebenen Voraussetzungen erfüllt; ...

...

(3) Die Steuerverwaltung kann durch Regulations einen Betrag festsetzen, der in der Gegenleistung für jede steuerbare Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistung, die

- a) von einer Person, die zum relevanten Zeitpunkt eine Bescheinigung nach dieser Section innehat, im Rahmen oder zur Förderung des einschlägigen Teils ihrer Geschäftstätigkeit
- b) zu einem Zeitpunkt, zu dem diese Person nicht steuerpflichtig ist, und
- c) an einen Steuerpflichtigen erbracht wird,

enthalten ist und der zum Zweck der Ermittlung, ob der Empfänger der Lieferung oder Dienstleistung zum Vorsteuerabzug nach den Sections 25 und 26 berechtigt ist, wie die Mehrwertsteuer auf eine Lieferung eines Gegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung an diese Person behandelt wird.

(4) Der Betrag, der für die Zwecke einer nach Subsection (3) erlassenen Bestimmung in die Gegenleistung für eine Lieferung oder Dienstleistung einbezogen werden kann, entspricht einem vom Finanzministerium durch Anweisung festgesetzten Prozentsatz der Summe, die bei Hinzurechnung dieses Betrags der Gegenleistung für die Lieferung eines Gegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung entspricht.

(5) Die Befugnis der Steuerverwaltung, durch Regulations gemäß Section 39 anzuordnen, dass Personen, für die diese Section gilt, die Mehrwertsteuer, die ihre Vorsteuer wäre, wenn sie im Vereinigten Königreich steuerpflichtig wären, erstattet wird, schließt die Befugnis ein, anzuordnen, dass Personen, für die diese Section gilt, Beträge gezahlt werden, die den Beträgen entsprechen, die nach den Regulations gemäß dieser Section ihre Vorsteuer wären, wenn sie im Vereinigten Königreich steuerpflichtig wären; in dieser Section 39 oder in jeder anderen Vorschrift enthaltene Verweise auf eine Erstattung von Mehrwertsteuer sind entsprechend auszulegen.

(6) Regulations nach dieser Section können regeln,

...

b) in welchen Fällen und auf welche Weise die Steuerverwaltung die einer Person erteilte Bescheinigung aufheben kann;

...

(8) Für die Zwecke dieser Section bezeichnen ‚benannte Tätigkeiten‘ durch Anweisung des Finanzministeriums benannte Tätigkeiten, die durch eine Person ausgeübt werden, die aufgrund ihrer Ausübung als landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne von Art. 25 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)] (Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger) zu behandeln ist.

9 Abschnitt II Abs. 1 des Anhangs der Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 (Verordnung über die Mehrwertsteuer [Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger] [Benannte Tätigkeiten] 1992) bezeichnet die Tierhaltung als eine der Tätigkeiten, die einer Person die Teilnahme an der Pauschalregelung ermöglichen.

10 In der Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 (Verordnung über die Mehrwertsteuer [Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger] [Prozentualer Aufschlag] 1992) wird der Pauschalausgleichssatz auf 4 % festgesetzt. Dieser Prozentsatz gilt für alle landwirtschaftlichen Erzeuger, die an der Regelung teilnehmen.

11 Die Value Added Tax Regulations 1995 (Mehrwertsteuer Regulations 1995) enthalten einen Abschnitt XXIV, der gemäß Section 54 des Gesetzes von 1994 erlassen wurde. Dieser Abschnitt umfasst die Regulations 202 bis 211.

12 Regulation 203 („Pauschalregelung“) der Mehrwertsteuer Regulations 1995 bestimmt:

„(1) Sind die Voraussetzungen nach Regulation 204 erfüllt, bescheinigt die Steuerverwaltung, dass eine Person ein Pauschallandwirt für die Zwecke der Pauschalregelung ist ...

(2) Hat eine Person zum relevanten Zeitpunkt eine nach dieser Regulation erteilte Bescheinigung inne, wird (unabhängig von ihrer Steuerpflicht) jede von ihr im Rahmen oder zur Förderung des einschlägigen Teils ihrer Geschäftstätigkeit durchgeführte Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen bei der Ermittlung, ob sie zur Registrierung nach Anhang 1 des Gesetzes [von 1994] verpflichtet oder berechtigt ist oder geworden ist oder dazu nicht mehr verpflichtet oder berechtigt ist, außer Acht gelassen.“

13 Regulation 204 („Aufnahme in die Regelung“) der Mehrwertsteuer Regulations 1995 lautet:

„Die in Regulation 203 erwähnten Voraussetzungen sind die Folgenden:

- (a) Die Person erbringt gegenüber der Steuerverwaltung den Nachweis dafür, dass sie eine Geschäftstätigkeit mit einer oder mehreren der benannten Tätigkeiten ausübt;
- (b) in den drei Jahren vor dem Zeitpunkt der Stellung ihres Aufnahmeantrags
  - i) wurde die Person nicht wegen einer Straftat mit Bezug zur Mehrwertsteuer verurteilt;
  - ii) hat die Person keine Zahlung geleistet, um Verfahren im Bereich der Mehrwertsteuer nach Section 152 des Customs and Excise Management Act 1979 (Gesetz über Zölle und Verbrauchssteuern 1979), wie sie gemäß Section 72(12) des Gesetzes [von 1994] Anwendung findet, abzuwenden;
  - iii) wurde der Person keine Geldbuße nach Section 60 des Gesetzes [von 1994] auferlegt;
- c) die Person stellt ihren Aufnahmeantrag mit dem Formular Nr. 14 in Anhang 1 dieser Regulations, und
- d) die Person erbringt gegenüber der Steuerverwaltung den Nachweis dafür, dass die Summe der Beträge gemäß Regulation 209, die sich auf Lieferungen und Dienstleistungen im Jahr nach ihrer Aufnahme beziehen, den Vorsteuerbetrag, den sie anderenfalls in diesem Jahr gutschreiben könnte, nicht um [3 000 GBP (etwa 3 410 EUR)] oder mehr übersteigt.“

14 Nach Section 206(1)(i) der Mehrwertsteuer Regulations 1995 kann die Steuerverwaltung die einer Person erteilte Bescheinigung über die Anwendung der Pauschalregelung aufheben, wenn sie dies zum Schutz der Steuereinnahmen für erforderlich erachtet.

15 In Nr. 7.2 der VAT Notice 700/46/12 (Merkblatt zur Mehrwertsteuer 700/46/12), einem Dokument, bei dem es sich zwar nach den Angaben des vorliegenden Gerichts nicht um eine Rechtsnorm handelt, das aber von der Steuerverwaltung als Definition einer Gruppe von landwirtschaftlichen Erzeugern angesehen wird, die von der Pauschalregelung auszunehmen sind, heißt es:

„Sie müssen aus der Regelung ausscheiden ... wenn festgestellt wird, dass Sie als Pauschallandwirt erheblich mehr erstattet bekommen, als wenn Sie normal für die Mehrwertsteuer registriert wären.“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

16 Die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens ist eine aus Mitgliedern einer Familie bestehende Personengesellschaft, die in Nordirland (Vereinigtes Königreich) eine landwirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Sie hält die von einer verbundenen Gesellschaft, der Shield Livestock Limited, gekauften Rinder und mästet sie, bevor sie diese an Anglo Beef Processors, eine einen Schlachthof betreibende Gesellschaft, verkauft.

17 Auf Empfehlung dieser Gesellschaft beantragte die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens ihre Aufnahme in die Pauschalregelung. Diesem Antrag wurde am 1. Mai 2004 stattgegeben. Die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens war somit berechtigt, den Verkaufspreis der Rinder um einen Pauschalsatz von 4 % zu erhöhen; diese Erhöhung eröffnete ihren Kunden das Recht auf Vorsteuerabzug. In ihrem Aufnahmeantrag gab sie die Schätzung ab, dass ihr Umsatz im ersten Jahr nach ihrer Aufnahme in die Regelung 700 000 GBP (etwa 795 760 Euro) betragen werde. In dem am 30. Juni 2003 endenden Wirtschaftsjahr wurde ein Umsatz von

633 718 GBP (etwa 720 410 Euro) erzielt.

18 Am 27. Juni 2012 trafen Beamte der Steuerverwaltung mit dem Wirtschaftsprüfer der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens zusammen, um zu ermitteln, ob diese weiterhin an der Pauschalregelung teilnehmen kann. Während dieser Besprechung wurden mehrere Finanzaufstellungen, insbesondere die Gewinn- und Verlustrechnungen und die Bilanzen der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens, sowie eine Tabelle geprüft, in der die Beträge, die sie unter Anwendung des Pauschalsatzes von 4 % erhalten hatte, denjenigen Beträgen gegenübergestellt wurden, die sie als Vorsteuer hätte abziehen können, wenn sie unter die normale Mehrwertsteuerregelung gefallen wäre.

19 Die Beamten der Steuerverwaltung stellten dabei fest, dass die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens in den Wirtschaftsjahren 2004/2005 bis 2011/2012 aus ihrer Zugehörigkeit zur Pauschalregelung einen finanziellen Vorteil in Höhe von 374 884,23 GBP (etwa 426 170 Euro) erlangt hatte.

20 Mit Entscheidung vom 15. Oktober 2012 hob die Steuerverwaltung die der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens erteilte Bescheinigung über die Anwendung der Pauschalregelung auf. Zur Begründung führte sie an, dass die Einnahmen aus der Anwendung des Pauschalausgleichsatzes erheblich über der Vorsteuer lägen, die die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens hätte abziehen können, wenn sie unter die normale Mehrwertsteuerregelung gefallen wäre.

21 Die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens beantragte die Überprüfung dieser Entscheidung. Diese wurde daraufhin von der Steuerverwaltung bestätigt.

22 Mit Urteil vom 8. Oktober 2014 wies das First-tier Tribunal (Tax Chamber) (erstinstanzliches Gericht [Kammer für Steuersachen], Vereinigtes Königreich) die von der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens erhobene Klage ab. Diese legte daraufhin beim Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Oberverwaltungsgericht [Kammer für – u. a. – Steuersachen], Vereinigtes Königreich) ein Rechtsmittel gegen dieses Urteil ein.

23 Nach den Feststellungen dieses Gerichts sind zwischen den Parteien des Ausgangsverfahrens zwei Fragen in Bezug auf die Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie streitig.

24 Die erste Frage besteht darin, ob in Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie abschließend geregelt ist, wann ein landwirtschaftlicher Erzeuger von der Regelung ausgenommen werden kann.

25 Hierzu weist das vorliegende Gericht darauf hin, dass die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens vorbringt, Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthalte eine abschließende Regelung der Voraussetzungen, unter denen ein Mitgliedstaat landwirtschaftliche Erzeuger von der Pauschalregelung ausnehmen könne. Den Mitgliedstaaten werde durch die Mehrwertsteuerrichtlinie kein Ermessen für den Ausschluss einer bestimmten Person eingeräumt. Die Pauschalregelung sei nach Ansicht der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens so zu handhaben, dass eine steuerliche Neutralität der Mehrwertsteuer erreicht werde, indem die einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie angewandt würden. Zu diesen Bestimmungen zähle Art. 296 Abs. 2 der genannten Richtlinie, wonach keine einzelnen landwirtschaftlichen Erzeuger, sondern Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger und Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten mit sich bringe, von der Regelung ausgenommen werden könnten. Schließlich betreffe Art. 299 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur die Festlegung der Pauschalausgleich-Prozentsätze, um sicherzustellen, dass die Pauschalregelung insgesamt steuerlich neutral sei. Art.

299 der Richtlinie gestatte es nicht, einen einzelnen landwirtschaftlichen Erzeuger von der Pauschalregelung auszunehmen.

26 Die Steuerverwaltung vertritt die Ansicht, dass die Mitgliedstaaten zur Sicherstellung der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer die Aufnahme in die Pauschalregelung von anderen Voraussetzungen als den von der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens in Bezug genommenen abhängig machen könnten, solange dies keiner Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie zuwiderlaufe. Das Ziel der Regelung bestehe darin, der Neutralität der Mehrwertsteuer sowohl auf individueller als auch auf globaler Ebene so nahe wie möglich zu kommen. Könnten einzelne Erzeuger, die aufgrund der Regelung einen zu erheblichen Gewinn erzielten, weiterhin an dieser teilnehmen, unterliefe das die steuerliche Neutralität der Mehrwertsteuer im Hinblick auf die landwirtschaftlichen Erzeuger insgesamt.

27 Die zweite Frage, die nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts zwischen den Parteien des Ausgangsverfahrens streitig ist, ist die nach der Auslegung des Begriffs „Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger“ im Sinne von Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

28 Nach Ansicht der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens wurde sie von der Steuerverwaltung in Ansehung ihrer individuellen Situation und nicht wegen ihrer Zugehörigkeit zu einer Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne von Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Pauschalregelung ausgenommen. Der Begriff „Gruppe“ bezeichne jedoch eine Gruppe, die anhand objektiver Merkmale bestimmt werden könne. Dies ermögliche es jedem Landwirt, mit hinreichender Bestimmtheit zu ermitteln, ob er zu dieser Gruppe gehöre oder nicht. Im vorliegenden Fall habe die Steuerverwaltung keine Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger mit hinreichender Bestimmtheit identifiziert. Akzeptierte man die Gruppe, auf die sich die Steuerverwaltung beziehe, als eine Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne von Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, so würde der Steuerverwaltung ein Ermessen eingeräumt, da sich eine solche Gruppe aus ungenauen Begriffen ergebe, die der Steuerverwaltung eine beträchtliche Freiheit dahin einräumten, ihre Entscheidung auf der Grundlage subjektiver Faktoren zu treffen.

29 Die Steuerverwaltung ist der Auffassung, dass die Gruppe, auf die sie sich beziehe, präzise genug sei, um eine Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne von Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie darzustellen. Sie werde in Nr. 7.2 des Merkblatts zur Mehrwertsteuer 700/46/12 definiert. Danach könnten landwirtschaftliche Erzeuger von der Pauschalregelung ausgenommen werden, wenn festgestellt werde, dass sie als Pauschallandwirte erheblich mehr erstattet bekämen, als wenn sie normal für die Mehrwertsteuer registriert wären. Section 206(1)(i) der Mehrwertsteuer Regulations 1995 gehe ebenfalls in diese Richtung.

30 Unter diesen Umständen hat das Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Oberverwaltungsgericht [Kammer für – u. a. – Steuersachen]) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist im Rahmen der gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger in Kapitel 2 von Titel XII der Mehrwertsteuerrichtlinie ihr Art. 296 Abs. 2 dahin auszulegen, dass er abschließend regelt, wann ein Mitgliedstaat einen landwirtschaftlichen Erzeuger von der Pauschalregelung ausnehmen kann? Insbesondere:

a) Kann ein Mitgliedstaat landwirtschaftliche Erzeuger nur nach Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Pauschalregelung ausnehmen?

- b) Kann ein Mitgliedstaat einen landwirtschaftlichen Erzeuger auch unter Rückgriff auf Art. 299 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Pauschalregelung ausnehmen?
- c) Berechtigt der Grundsatz der steuerlichen Neutralität einen Mitgliedstaat dazu, einen landwirtschaftlichen Erzeuger von der Pauschalregelung auszunehmen?
- d) Sind die Mitgliedstaaten befugt, landwirtschaftliche Erzeuger aus anderen Gründen von der Pauschalregelung auszunehmen?

2. Wie ist der Begriff „Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger“ in Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie auszulegen? Insbesondere:

- a) Muss eine Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne dieser Vorschrift anhand objektiver Merkmale bestimmbar sein?
- b) Kann eine Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne dieser Vorschrift anhand wirtschaftlicher Erwägungen bestimmbar sein?
- c) Welcher Grad an Genauigkeit ist bei der Bestimmung einer Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger erforderlich, die ein Mitgliedstaat auszunehmen beabsichtigt?
- d) Erlaubt dieser Begriff einem Mitgliedstaat, „landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen festgestellt wird, dass sie als Teilnehmer an der Pauschalregelung erheblich mehr erstattet bekommen als im Fall ihrer Registrierung für die Mehrwertsteuer“ als Gruppe im Sinne dieser Vorschrift zu behandeln?

### **Zu den Vorlagefragen**

#### *Zur ersten Frage*

31 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er abschließend regelt, wann ein Mitgliedstaat einen landwirtschaftlichen Erzeuger von der Pauschalregelung ausnehmen kann, oder ob dies auch auf Art. 299 dieser Richtlinie, den Grundsatz der steuerlichen Neutralität oder andere Gründe gestützt werden kann.

32 Vorab ist festzustellen, dass die Steuerverwaltung im Ausgangsverfahren die der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens erteilte Bescheinigung über die Anwendung der Pauschalregelung auf einer individuellen Basis aufgehoben hat, da die Einnahmen aus der Anwendung des Pauschalausgleichsatzes erheblich über der Vorsteuer lagen, die sie hätte abziehen können, wenn sie unter die normale Mehrwertsteuerregelung gefallen wäre.

33 Es ist darauf hinzuweisen, dass die Pauschalregelung eine abweichende Regelung ist, die eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt und daher nur insoweit angewandt werden darf, als dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist (Urteile vom 15. Juli 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, Rn. 27, vom 8. März 2012, Kommission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, Rn. 49, und vom 12. Oktober 2016, Nigl u. a., C-340/15, EU:C:2016:764, Rn. 37).

34 Eines der beiden Ziele dieser Regelung betrifft die Notwendigkeit, die Verwaltung für die betreffenden Landwirte zu vereinfachen. Dieses Ziel muss mit dem Ziel eines Ausgleichs der Mehrwertsteuer-Vorbelastung für die Landwirte beim Bezug von Gegenständen, die für ihre Tätigkeiten verwendet werden, in Einklang gebracht werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8.

März 2012, Kommission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, Rn. 50, und vom 12. Oktober 2016, Nigl u. a., C-340/15, EU:C:2016:764, Rn. 38).

35 Die erste Frage ist im Licht dieser Gesichtspunkte zu beantworten.

36 Insoweit ist festzustellen, dass Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur die Möglichkeit nennt, von der Pauschalregelung bestimmte Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger sowie diejenigen Erzeuger auszunehmen, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder der vereinfachten Bestimmungen des Art. 281 keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten mit sich bringt.

37 Weder die Ziele der genannten Pauschalregelung noch der Kontext, in den sich Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie einfügt, implizieren jedoch die Annahme, dass der Gesetzgeber andere Gründe für einen Ausschluss zulassen wollte.

38 Zwar besteht eines der Ziele der Pauschalregelung darin, es den hierunter fallenden Landwirten zu ermöglichen, die Mehrwertsteuerkosten, die sie aufgrund ihrer Tätigkeit getragen haben, auszugleichen. Dem Risiko der Überkompensation trägt jedoch Art. 299 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf die Pauschallandwirte insgesamt Rechnung. Zu diesem Zweck wird den Mitgliedstaaten mit dieser Vorschrift die Festlegung von Pauschalausgleich-Prozentsätzen untersagt, die dazu führen würden, dass die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhielten, die über die Mehrwertsteuer-Vorbelastung hinausgingen.

39 Darüber hinaus sehen die Art. 297 bis 299 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass die Festlegung dieser Prozentsätze durch jeden Mitgliedstaat anhand der allein für die Pauschallandwirte geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre global erfolgt. Daher kann Art. 299 der Richtlinie nicht den Erlass einer Entscheidung rechtfertigen, mit der ein Pauschallandwirt auf individueller Basis angesichts der in Anwendung dieser Prozentsätze erhaltenen Erstattungen von der Pauschalregelung ausgeschlossen wird.

40 Schließlich nennt das vorliegende Gericht zwar die Möglichkeit, eine Bescheinigung über die Anwendung der Pauschalregelung mit der Begründung aufzuheben, dass diese Regelung in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer beeinträchtigen würde. Wie der Generalanwalt in Nr. 26 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist indessen festzustellen, dass der Unionsgesetzgeber dieser Regelung bewusst eine gewisse Verallgemeinerung zugrunde gelegt hat und dabei von diesem Grundsatz abgewichen ist – was zulässig ist, da die steuerliche Neutralität in der Bedeutung, die dem Begriff in der Ausgangsrechtssache zukommt, keinen eigenständigen Rechtsgrundsatz darstellt, sondern eines der Ziele der Mehrwertsteuerrichtlinie ist, das insbesondere durch deren Art. 167 ff. konkretisiert wird, in denen der Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug verankert ist.

41 Außerdem hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Pauschalregelung grundsätzlich keine völlige Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleisten kann, da sie gerade dieses Ziel mit demjenigen einer Vereinfachung der auf die Pauschallandwirte anwendbaren Vorschriften in Einklang bringen soll (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. März 2012, Kommission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, Rn. 53).

42 Unter diesen Umständen kann es nicht als Verstoß gegen das Unionsrecht angesehen werden, dass ein diese Regelung in Anspruch nehmender landwirtschaftlicher Erzeuger – wie im vorliegenden Fall – Mehrwertsteuerausgleichszahlungen erhält, die über dem Vorsteuerbetrag liegen, den er hätte in Abzug bringen können, wenn er dieser Steuer nach der normalen Regelung oder dem vereinfachten Besteuerungsverfahren unterläge.

43 Somit kann der Grundsatz der steuerlichen Neutralität eine Maßnahme zum Ausschluss von der Pauschalregelung, wie die Aufhebung einer Bescheinigung über die Anwendung dieser Regelung, nicht rechtfertigen.

44 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er abschließend regelt, wann ein Mitgliedstaat einen landwirtschaftlichen Erzeuger von der Pauschalregelung ausnehmen kann.

#### *Zur zweiten Frage*

45 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen festgestellt wird, dass sie als Teilnehmer an der Pauschalregelung erheblich mehr erstattet bekommen, als sie im Fall der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung erstattet bekämen, eine Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne dieser Vorschrift darstellen können.

46 Insoweit nennt Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Möglichkeiten zum Ausschluss landwirtschaftlicher Erzeuger von der Pauschalregelung und stellt klar, dass ein solcher Ausschluss insbesondere „Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger“ betreffen kann, ohne jedoch diesen Begriff zu definieren.

47 Zwar verweist dieser Begriff auf die von den betreffenden landwirtschaftlichen Erzeugern, die eine oder mehrere gemeinsame Merkmale aufweisen müssen, damit sie eine Gruppe bilden, ausgeübte Tätigkeit.

48 Gleichwohl müssen die Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne von Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit auf der Grundlage objektiver, eindeutiger und genauer Kriterien vom nationalen Gesetzgeber oder gegebenenfalls von einer hierzu vom nationalen Gesetzgeber ermächtigten Behörde der Exekutive niedergelegt werden. Außerdem müssen diese Kriterien, wie der Generalanwalt in Nr. 36 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, *ex ante* festgelegt werden, in dem Sinne, dass die Gruppe, die von der Regelung ausgenommen ist, im Voraus und abstrakt definiert werden muss, damit ein Landwirt vor der Entscheidung über eine mögliche Teilnahme an der Regelung in der Lage ist, zu beurteilen, ob er der ausgeschlossenen Gruppe angehört und auch künftig angehören wird.

49 Somit muss ein landwirtschaftlicher Erzeuger in der Lage sein, *ex ante* eine individuelle Prüfung seiner Situation durchzuführen, um zu ermitteln, ob er in Anbetracht der von der Gesetzgebung festgelegten Kriterien einer von der Pauschalregelung ausgeschlossenen Gruppe von Erzeugern angehört. Umgekehrt kann eine Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne von Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht unter Bezugnahme auf ein Kriterium definiert werden, das es den Betroffenen nicht ermöglicht, eine solche individuelle Prüfung vorzunehmen, da anderenfalls gegen die Erfordernisse der Klarheit und Sicherheit der Rechtslage verstoßen würde.

50 Im vorliegenden Fall trifft genau dies auf ein Kriterium für den Ausschluss von der Pauschalregelung zu, das auf der Wendung „erheblich mehr erstattet“ beruht.

51 Nach alledem ist Art. 296 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen festgestellt wird, dass sie als Teilnehmer an der Pauschalregelung erheblich mehr erstattet bekommen, als sie im Fall der Anwendung der

normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung erstattet bekämen, keine Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne dieser Vorschrift darstellen können.

## **Kosten**

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

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

1. **Art. 296 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er abschließend regelt, wann ein Mitgliedstaat einen landwirtschaftlichen Erzeuger von der gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger ausnehmen kann.**
2. **Art. 296 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen festgestellt wird, dass sie als Teilnehmer an der gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger erheblich mehr erstattet bekommen, als sie im Fall der Anwendung der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung erstattet bekämen, keine Gruppe landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne dieser Vorschrift darstellen können.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Englisch.