

Ertragsteuer

VwGH zum Konzernausschluss bei der
Firmenwertabschreibung

Umsatzsteuer

Coworking Spaces und Shared Office Services

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Arbeitslosengeld und Überschreitung der
Geringfügigkeitsgrenze in einzelnen Monaten

Internationales Steuerrecht

Digitalsteuer – die „Location of Taxation“
und der „One-Stop-Shop“

Aktuelle EuGH-Judikatur

Dieser Beitrag behandelt eine Auswahl an steuerlichen EuGH-Urteilen aus 2016 und 2017. Das Ergebnis wurde am 13. 11. 2017 im Rahmen des Forums Steuerrecht an der Karl-Franzens-Universität Graz präsentiert.

Art 132 Abs 1
liff MwSt-
SystRL;
§ 44 UmgrStG;
§ 6 Abs 1 Z 28
USzG

Optionsprämie;
Reverse Charge;
Iberdrola;
Toridas;
Taricco

KAROLINE RUMPF / LUISA SCARCELLA /

MARTIN SUMPER / RENÉ WIND/LILY ZECHNER

A. Faktisches Verhalten der Finanzverwaltung in Bezug auf grenzüberschreitende Fusionen

Der Rs *Euro Park Service*¹⁾ lag eine grenzüberschreitende Fusion gem Art 15 Abs 1 lit a Fusions-RL²⁾ zugrunde. Frankreich sah für die Inanspruchnahme der steuerlichen Sonderregelung (Aufschub der Besteuerung des Wertzuwachses) zur Vermeidung von Missbrauch eine fristgebundene Vorabewilligung vor. Die französischen Verwaltungsvorschriften wichen von dieser gesetzlichen Regelung insofern ab, als eine grenzüberschreitende Fusion auch vor Erhalt der Bewilligung durchgeführt werden konnte, ein Verstreichen der Entscheidungsfrist für die Vorabewilligung als eine stillschweigende Ablehnung galt und allein das Vorliegen eines wirtschaftlichen Grundes für die Erteilung der Bewilligung entscheidend war.³⁾

Die Fusions-RL enthält in Art 15 Abs 1 lit a zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung und -umgehung keine abschließende Harmonisierung auf Unionsebene, da die Fusions-RL zum einen nur eine Möglichkeit der Versagung der Aufschiebung der Besteuerung des Wertzuwachses vorsieht. Zum anderen sieht die Fusions-RL auch eine Vermutung der Steuerhinterziehung und -umgehung, wenn die Fusion nicht auf wirtschaftliche Gründe gestützt werden kann, sowie für die MS die Festlegung der erforderlichen Verfahrensvorschriften vor. Damit erlaubt das Unionsrecht auch die – im Ergebnis hier gleichlautende – Beurteilung einer nationalen Missbrauchsregelung in Hinblick auf das Primärrecht (Wegzugsbeschränkung nach Art 49 AEUV).⁴⁾

Liegen die Voraussetzungen bei grenzüberschreitenden Fusionen, welche eine wichtige Modalität für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts darstellen,⁵⁾ zum Aufschub der Besteuerung des Wertzuwachses vor, dann sind die MS verpflichtet diese Vorteile zu gewähren, sofern nicht der hauptsächliche Beweggrund oder als einen der Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt.⁶⁾

Weicht dabei eine nationale Verfahrensvorschrift⁷⁾ der Finanzverwaltung so gravierend von der gesetzlichen Regelung ab, dass die Modalitäten für den StPfl „nicht hinreichend genau, klar und vorhersehbar“ sind, dann liegt eine Verletzung des Grundsatzes der Rechtssicherheit (Effektivitätsgrundsatz) vor.⁸⁾ Auch wenn in Österreich keine vergleichbare Regelung für grenzüberschreitende Fusionen besteht, ist zu beachten, dass in Einzelfällen vor dem Hintergrund der Rs *Euro Park Service* durchaus eine Verlet-

zung der Fusions-RL und des Grundsatzes der Rechtssicherheit vorliegen kann, wenn eine nationale Vorschrift eine allgemeine Vermutung⁹⁾ der Steuerhinterziehung oder -umgehung darstellen würde.¹⁰⁾

Ein Blick auf die UmgrStR 2002 verdeutlicht diese Möglichkeit: Nach Rz 1910 UmgrStR 2002 „kann“ eine formal unbedenkliche Gestaltungsvariante (Zuordnung von Vermögensteilen an einen Kleinstbetrieb) „nur dann eine Gefährdung der Steuerwirkungen der Umgründung hervorrufen, wenn darin ein in § 44 UmgrStG angesprochener Gestaltungsfall zur Umgehung oder Minderung der Abgabepflicht zu erblicken ist“. Bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen sieht Rz 1911 UmgrStR 2002 vor, dass die Zwischenschaltung ausländischer Gesellschaften als missbräuchliche Gestaltung zu sehen „ist“. „Im Regelfall werden die steuerlichen An-

Mag. René Wind, Bakk. MSc, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanzrecht sowie am Center for Accounting Research (CAR) der Karl-Franzens-Universität Graz (Bearbeitung Punkte A und B), Mag.^a Karoline Rumpf (Bearbeitung Punkte C und D), Mag. Martin Sumper (Bearbeitung Punkt E), Mag.^a Lily Zechner (Bearbeitung Punkt F) und Luisa Scarcella, Dott.^{ssa} (Bearbeitung Punkt G), sind UniversitätsassistentInnen am Institut für Finanzrecht der Karl-Franzens-Universität Graz. Die AutorInnen danken Univ.-Prof.ⁱⁿ Dr.ⁱⁿ Tina Ehrke-Rabel und Ass.-Prof.ⁱⁿ Dr.ⁱⁿ Barbara Gunacker-Slawitsch herzlich für die kritische Durchsicht und Diskussion des Manuskripts.

1) EuGH 8. 3. 2017, C-14/16, *Euro Park Service*.

2) RL 2009/133/EG des Rates v 19. 10. 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl L 2009/310, 34. Vormals Art 11 Abs 1 lit a RL 90/434/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl L 1990/ 225, 1.

3) EuGH 8. 3. 2017, C-14/16, *Euro Park Service*, Rz 10 ff und Rz 41 ff.

4) EuGH 8. 3. 2017, C-14/16, *Euro Park Service*, Rz 22 ff.

5) Siehe auch EuGH 13. 12. 2005, C-411/03, *SEVIC Systems*, Rz 19.

6) EuGH 8. 3. 2017, C-14/16, *Euro Park Service*, Rz 28 ff.

7) Hierbei ist bzgl der nationalen Verfahrensvorschriften der Grundsatz der Verfahrensautonomie mitsamt dem Äquivalenzprinzip und Effektivitätsgrundsatz zu beachten.

8) EuGH 8. 3. 2017, C-14/16, *Euro Park Service*, Rz 41 ff.

9) Die Fusions-RL gebietet nur in Ausnahmefälle und zwar dann, wenn die grenzüberschreitende Fusion ausschließlich auf die Erlangung steuerlicher Vorteile abzielt, die Versagung der steuerlichen Begünstigung.

10) Vgl hierzu EuGH 8. 3. 2017, C-14/16, *Euro Park Service*, Rz 47 ff; *Hauhold/Stangl/Tumpel*, News aus der EU, SWI 2017, 216 (227); *Toifl*, Literaturrundschau, SWI 2017, 388 (388).

erkenntnisvoraussetzungen bei Einschalten bloßer funktionsloser ausländischer „Briefkastengesellschaften“ nicht erfüllt sein“. Je nachdem, wie diese Formulierungen mit „kann“ in Rz 1910 UmgrStR 2002 und (vor allem) mit „ist“ und „im Regelfall“ in Rz 1911 UmgrStR 2002 idP gehandhabt werden, kann durchaus aufgrund eines rein faktischen Verhaltens der Finanzverwaltung ein Verstoß gegen die Fusions-RL bei grenzüberschreitenden Fusionen vorliegen, wenn die Finanzverwaltung die gesetzliche Vermutung einer Steuerhinterziehung bzw. -umgehung¹¹⁾ annimmt und damit eine Versagung der steuerlichen Begünstigung im Fall einer grenzüberschreitenden Fusion vorliegt. In einer solchen Situation ist daher eine Verletzung des Grundsatzes der Rechtssicherheit möglich.

B. Bilanzielle Erfassung einer Stillhalterprämie von Optionen

In der Rs *Immo Chiaradia*¹²⁾ hatte sich der EuGH mit der bilanziellen Erfassung von Stillhalterprämien für Call-Optionen zweier belgischer Unternehmen zu befassen. Diese erfassten die Stillhalterprämien als passiven Rechnungsabgrenzungsposten¹³⁾, wodurch die Ertragswirksamkeit erst im Zeitpunkt der Ausübung der Call-Optionen bzw. spätestens am Ende der Laufzeit eintrat. In Frage stand im Vorabentscheidungsverfahren dabei der Zeitpunkt der ertragswirksamen Erfassung der Stillhalterprämien.

Im Ergebnis bestätigt der EuGH bzgl. der ertragswirksamen Erfassung der Stillhalterprämie die österreichischen und belgischen unternehmensrechtlichen Bilanzierungsregeln, wonach eine Ertragswirksamkeit erst im Zeitpunkt der Ausübung bzw. spätestens am Ende der Laufzeit eintritt. Die Bilanz-RL¹⁴⁾ enthält keine Hinweise darauf, nach welcher Methode die Stillhalterprämie einer Call-Option zu verbuchen ist, wodurch sich zwangsläufig verschiedene Methoden ergeben, welche mit der Bilanz-RL – soweit die allgemeinen Grundsätze dieser beachtet werden – vereinbar sind.¹⁵⁾ Der durch den EuGH flexibel ausgelegte Grundsatz der Bilanzwahrheit ist dabei ein

Hauptziel der Bilanz-RL, wonach „der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln hat“.¹⁶⁾ Dabei müssen die Angaben möglichst verlässlich und in einer geeigneten Weise dargestellt werden, wobei dem Grundsatz der Vorsicht eine besondere Bedeutung zukommt.¹⁷⁾

Es widerspricht dabei nicht dem Grundsatz der Vorsicht, dass die Ertragswirksamkeit einer erhaltenen Stillhalterprämie – unabhängig vom Zahlungszeitpunkt – erst nach der Ausübung der Option oder am Ende der Laufzeit als Ertrag verbucht wird¹⁸⁾ und damit die Ertragswirksamkeit erst zu jenem Zeitpunkt eintritt, zu dem das endgültige „Ergebnis“ feststeht.

C. Die Umsatzsteuerbefreiung für Zusammenschlüsse nach Art 132 Abs 1 lit f MwSt-SystRL

1. Entscheidung

Der EuGH war im Rahmen mehrerer Vorabentscheidungsverfahren (Rs *DNB Banka*¹⁹⁾, Rs *Aviva*²⁰⁾, Rs *Kommission/Deutschland*²¹⁾) mit der Frage nach dem persönlichen Anwendungsbereich des Art 132 Abs 1 lit f MwSt-SystRL²²⁾ befasst. Hierbei ist er zum Ergebnis gelangt, dass Zusammenschlüsse von Versicherungs-²³⁾ und Finanzdienstleistern²⁴⁾ von der Zusammenschlussbefreiung nicht erfasst werden. Als Begründung führte er die systematische Stellung der Befreiungsbestimmung in Art 132 MwSt-SystRL an, welche Umsatzsteuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten, nicht aber für Versicherungs- und Bankumsätze²⁵⁾ vorsieht.²⁶⁾ Die Steuerbefreiung muss allerdings für alle Zusammenschlüsse von Personen umgesetzt werden, die eine in Art 132 MwSt-SystRL genannte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit erbringen (Tätigkeiten in den Bereichen Gesundheitswesen, Sozialfürsorge,

11) Zur Frage des Missbrauchs siehe bspw. *Hübner-Schwarzinger/Kofler in Kofler*, UmgrStG³ § 44; *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen⁵ Rz 1907 ff.; siehe auch UmgrStR 2002 Rz 1907 ff.

12) EuGH 15. 6. 2016, C-444/16 und C-445/16, *Immo Chiaradia*.

13) Beachte in diesem Zusammenhang, dass die Gegenbuchung nach der hM in Österreich nicht als passiver Rechnungsabgrenzungsposten, sondern als sonstige Verbindlichkeit erfolgt. Hinsichtlich der Ertragswirksamkeit bestehen allerdings keine Unterschiede; siehe hierzu bspw. *AFRAC*, AFRAC-Stellungnahme 15, Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB) zu Rz (10) sowie die dort zitierte Literatur; *Kraftnig*, Finanzierungsinstrumente und Sicherungsbeziehungen in der Rechnungslegung 26 ff.; *Hirschler/Sulz/Schaffer in Hirschler*, Bilanzrecht § 224 Rz 99; *Zorn*, Swaps und Optionen – ihre bilanzielle Darstellung, FJ 1990, 244 (256 ff).

14) RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26. 6. 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der RL 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates.

15) EuGH 15. 6. 2016, C-444/16 und C-445/16, *Immo Chiaradia* Rz 44.

16) Art 4 Abs 3 Bilanz-RL (vormals Art 2 Abs 3 der Vierten Richtlinie 78/660/EWG des Rates v. 25. 7. 1978 aufgrund von Art 54 Abs 3 Buchstabe g Vertrag über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen).

17) EuGH 15. 6. 2016, C-444/16 und C-445/16, *Immo Chiaradia* Rz 42 ff.; siehe auch *Kriwanek*, EuGH: Jahresabschluss – Bilanzwahrheit, RdW 2017, 554.

18) EuGH 15. 6. 2016, C-444/16 und C-445/16, *Immo Chiaradia* Rz 46; siehe auch *AFRAC*, AFRAC-Stellungnahme 15, Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB) zu Rz (10).

19) EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*.

20) EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*.

21) EuGH 21. 9. 2017, C-616/15, *Kommission/Deutschland*.

22) RL 2006/112/EG des Rates v. 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwSt-SystRL), ABl L 2006/347, 1.

23) EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rz 32.

24) EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rz 37.

25) Die Steuerbefreiungen für Versicherungs- und Bankumsätze finden sich in Art 135 MwSt-SystRL, wobei diese Bestimmung keine Zusammenschlussbefreiung hinsichtlich der von ihr erfassten Tätigkeiten bzw. Leistungserbringer enthält.

26) EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rz 25 ff.; 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rz 30 ff.; 21. 9. 2017, C-616/15, *Kommission/Deutschland*, Rz 44 ff.

Erziehung, Sport, Kultur etc). Eine Beschränkung bspw auf Zusammenschlüsse, deren Mitglieder im Gesundheitsbereich tätig sind, ist unzulässig.²⁷⁾ Hinsichtlich der Urteilstwirkungen hielt der EuGH fest, dass Art 132 Abs 1 lit f MwSt-SystRL in der vorgegenommenen Auslegung nicht zu Lasten des Einzelnen unmittelbar angewendet werden darf.²⁸⁾

2. Bedeutung für Österreich

§ 6 Abs 1 Z 28 UStG²⁹⁾, der eine Zusammenschlussbefreiung für Banken, Versicherungen und Pensionskassen normiert, hat keine Grundlage in Art 132 Abs 1 lit f MwSt-SystRL und muss daher geändert bzw aufgehoben werden.³⁰⁾ Bis zum Tätigwerden des nationalen Gesetzgebers können sich Zusammenschlüsse von Banken, Versicherungen und Pensionskassen aber weiterhin auf die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 28 UStG berufen, da Art 132 Abs 1 lit f MwSt-SystRL nicht zu ihren Lasten unmittelbar angewendet werden darf.³¹⁾ Durch (längerfristig unverändertes) Aufrechterhalten des § 6 Abs 1 Z 28 UStG riskiert Österreich – bei gleichbleibender unionsrechtlicher Rechtslage – ein Vertragsverletzungsverfahren.³²⁾

Die Zusammenschlussbefreiung des § 6 Abs 1 Z 19 UStG für Zusammenschlüsse von Angehörigen der in dieser Bestimmung genannten Heilberufe ist zwar durch Art 132 Abs 1 lit f MwSt-SystRL gedeckt, als dessen Umsetzung allerdings zu eng.³³⁾ Die Umsatzsteuerbefreiung muss auch für Zusammenschlüsse von Personen umgesetzt werden, die andere, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten iSd Art 132 MwSt-SystRL ausüben. Ob sich diese Zusammenschlüsse unmittelbar auf die Richtlinienbestimmung des Art 132 Abs 1 lit f MwSt-SystRL berufen können, hat der EuGH nicht entschieden.³⁴⁾

27) EuGH 21. 9. 2017, C-616/15, *Kommission/Deutschland*, Rz 52 ff.

28) EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rz 36 ff; 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rz 41 ff.

29) Umsatzsteuergesetz 1994 BGBl 1994/663.

30) Auch in der Organschaftsregelung des Art 11 MwSt-SystRL kann eine taugliche Grundlage nicht erblickt werden, da diese Bestimmung eine enge Verbindung „durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen“ voraussetzt und § 6 Abs 1 Z 28 UStG eine solche nicht verlangt.

31) EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rz 36; 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rz 41; *Tratlehner*, EuGH besiegelt das Ende der Zusammenschlussbefreiung – Kostenteilungsgemeinschaften nur für Gemeinwohl dienende Umsätze, SWK 2017, 1222 (1230 f); *Schefzig*, EuGH: Keine Zusammenschlussbefreiung für Finanzdienstleister, BFGjournal 2017, 380 (381 f).

32) *Bürgler*, EuGH – Zusammenschlussbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 28 UStG für Banken und Versicherungen auf der Kippe, Deloitte Österreich Tax News, <https://www.deloittetax.at/2017/09/22/eugh-zusammenschlussbefreiung-nach-%C2%A7-6-abs-1-z-28-ustg-fur-banken-und-versicherungen-auf-der-kippe/#.WkEb7k0rUmUk> (abgefragt am 3. 1. 2018); nach *Haunold/Stangl/Tumpel*, EuGH: Keine Mehrwertsteuerbefreiung für Zusammenschlüsse von Versicherungsunternehmen, SWI 2017, 547 (551), könnte – unter Verweis auf die Entscheidung des EuGH in der Rs *Heiser* (C-172/03 v 3. 3. 2005) – die Beibehaltung der Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 28 UStG als staatliche Beihilfe angesehen werden.

33) *Haunold/Stangl/Tumpel*, EuGH: Mehrwertsteuerbefreiung nur für dem Gemeinwohl dienende Zusammenschlüsse, SWI 2017, 540 (547).

34) *Mayr*, Umsatzsteuer-Update November 2017: Aktuelles auf einen Blick, SWK 2017, 1356 (1358).

Nach stRsp³⁵⁾ ist die unmittelbare Anwendung einer begünstigenden Bestimmung dann ausgeschlossen, wenn diese den Mitgliedstaaten einen zu großen Gestaltungsspielraum belässt bzw einer Präzisierung auf nationaler Ebene bedarf. Als unpräzise könnte allenfalls die Voraussetzung des Art 132 Abs 1 lit f MwSt-SystRL aufgefasst werden, „dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt“. Allerdings hat der EuGH zur Bestimmung des Art 13 Abs 1 UAbs 2 MwSt-SystRL, die eine ähnliche Formulierung enthält,³⁶⁾ entschieden, dass diese ausreichend präzise und somit unmittelbar anwendbar ist.³⁷⁾ Es kann daher angenommen werden, dass auch Art 132 Abs 1 lit f MwSt-SystRL unmittelbare Wirkung zu kommt.³⁸⁾

D. EuGH C-564/15, *Tibor Farkas*

1. Entscheidung

Wird das Reverse-Charge-Verfahren nicht eingehalten, weil der Leistungsempfänger die in der Rechnung zu Unrecht ausgewiesene Mehrwertsteuer fälschlicherweise an den Leistungserbringer zahlt, welcher sie an die Finanzbehörde entrichtet, darf dem Leistungsempfänger hinsichtlich dieser Mehrwertsteuer der Vorsteuerabzug versagt werden.³⁹⁾ Der Leistungsempfänger kann jedoch bei kumulativem Vorliegen der folgenden Voraussetzungen einen unmittelbaren „Erstattungsanspruch“ gegen die Finanzbehörde geltend machen: 1.) Die Erstattung durch den Leistungserbringer ist unmöglich oder übermäßig schwierig (zB weil über dessen Vermögen ein Insolvenzverfahren eröffnet wurde), 2.) es liegen keine Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vor und 3.) die Finanzbehörde hat keinen Steuerausfall erlitten. Die Mitgliedstaaten müssen die erforderlichen Mittel und Verfahrensmodalitäten für diesen unmittelbaren „Erstattungsanspruch“ vorsehen.⁴⁰⁾

2. Bedeutung für Österreich

Unter Berücksichtigung der bisherigen Rsp des EuGH bestätigt die Entscheidung in der Rs *Tibor Farkas*, dass zwar gegen Steuerhinterzieher mit aller Härte vorgegangen und dabei auch eine Bereicherung des Fiskus in Kauf genommen wird,⁴¹⁾ diese Härte sich aber nicht auf gutgläubige StPfl erstrecken soll, wenn dem Fiskus kein Schaden entstanden ist.

35) Vgl etwa EuGH 16. 7. 2015, C-108/14 und C-109/14, *Larentia & Minerva*, Rz 48 ff; 3. 9. 2014, C-589/12, *GMAC UK*, Rz 29 ff.

36) Nach Art 13 Abs 1 UAbs 2 MwSt-SystRL gelten Staaten, Länder und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts für Tätigkeiten oder Umsätze, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, „als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“.

37) EuGH 17. 10. 1989, 231/87 und 129/88, *Comune di Carpaneto Piacentino ua*, Rz 30 ff; 8. 6. 2006, C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle*, Rz 30 ff.

38) Die unmittelbare Anwendbarkeit ebenfalls bejahend: *Tratlehner*, SWK 2017, 1231; *Haunold/Stangl/Tumpel*, SWI 2017, 540 (547).

39) EuGH 26. 4. 2017, C-564/15, *Tibor Farkas*, Rz 45 ff.

40) EuGH 26. 4. 2017, C-564/15, *Tibor Farkas*, Rz 53 ff.

41) Vgl zB EuGH 18. 12. 2014, C-131/13 ua, *Italmoda*.

Zu demselben Ergebnis wie der EuGH dürfte man nach nationalem Zivilrecht⁴²⁾ gelangen.⁴³⁾ Der durch den EuGH beschrittene Weg eines ausnahmsweise gewährten unmittelbaren Erstattungsanspruchs gegen die Finanzverwaltung wurde in der Rs *Reemtsma Cigarettenfabriken*⁴⁴⁾ bereits vorgezeichnet. Fraglich ist, auf welcher verfahrensrechtlichen Grundlage diese „Erstattung“ erfolgen soll. Weder die MwSt-SystRL noch das nationale Verfahrensrecht enthalten eine Erstattungsvorschrift für diesen Fall: § 239 BAO⁴⁵⁾ sieht eine Rückzahlung von Guthaben vor. Die vom Leistungserbringer auf sein Abgabekonto gezahlte Umsatzsteuer stellt aber kein Guthaben des Leistungsempfängers dar. Nach § 240 Abs 3 BAO kann die Rückzahlung von durch Abfuhrpflichtige zu Unrecht einbehaltenen Beträgen verlangt werden. Der Leistungserbringer kann aber nicht als Abfuhrpflichtiger qualifiziert werden. *Haunold/Tumpel/Widbalm*⁴⁶⁾ halten eine Gesetzesänderung für erforderlich. Eine Ablehnung des „Erstattungsanspruchs“ mangels gesetzlicher Regelung dürfte mit dem gegenständlichen Urteil (aufgrund des materiellen Feststehens desselben) nicht vereinbar sein. Hätte der Gesetzgeber bei Schaffung des § 240 BAO⁴⁷⁾ von diesem „Erstattungsanspruch“ gewusst, so hätte er wohl auch diesen – insoweit gleichgelagerten Fall – geregelt. Es liegt daher eine Lücke vor, die durch Analogie geschlossen werden kann.⁴⁸⁾

E. EuGH C-132/16, *Iberdrola* – Vorsteuerabzug für Erschließungskosten bei „direktem und unmittelbarem Zusammenhang“

1. Sachverhalt und Entscheidung

Eine bulgarische Gemeinde besitzt in ihrem Gemeindegebiet einen Ferienkomplex. Die Gesellschaft *Iberdrola* erwirbt in diesem Komplex mehrere Grundstücke, um diese steuerpflichtig zu vermieten. Die Gesellschaft verpflichtet sich dabei zur Instandsetzung einer Abwasserpumpe für den Ferienkomplex. Strittig war, ob *Iberdrola* ein Vorsteuerabzug für die Instandsetzung der Pumpstation Zustand.

Der EuGH kam unter Verweis auf seine bisherige Rsp⁴⁹⁾ zu dem Schluss, dass der Vorsteuerabzug zu gewähren ist, da zwischen der Instandsetzungsleistung für die Pumpe und den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen von *Iberdrola* ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht. Dass auch die Gemeinde von der Instandsetzung profitiert, rechtfertigt es nicht, den Vorsteuerabzug zu versagen.

2. Bedeutung für Österreich

Dieses Urteil setzt die Rechtsprechungslinie des EuGH zum direkten und unmittelbaren Zusammenhang fort.⁵⁰⁾ Für Österreich bedeutet dieses Urteil, dass die Judikatur des VwGH zum Vorsteuerabzug für Anbindungsstraßen mit anschließender Eigenverbrauchsbesteuerung zu revidieren sein könnte.⁵¹⁾ Bei den Sachverhalten dieser VwGH-Rsp wurde ein Kreisverkehr oder eine Anbindungs- oder Aufschließungsstraße durch zB eine Supermarktkette auf öf-

fentlichem Grund errichtet und anschließend unentgeltlich an die öffentliche Hand überlassen. Der VwGH gewährte bei solchen Fällen den Vorsteuerabzug. Die unentgeltliche Übertragung stellte dann jedoch einen Entnahmeeigenverbrauch (unentgeltliche Zuwendung nach § 3 Abs 2 UStG 1994) dar, der den vorgenommenen Vorsteuerabzug im Ergebnis wieder neutralisierte.⁵²⁾

Werden nun die Ausführungen des EuGH von *Iberdrola* sinngemäß auf die oben geschilderten Sachverhalte des VwGH übertragen, steht die Errichtung eines Kreisverkehrs ebenfalls in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den Ausgangsumsätzen des Supermarkts. Der EuGH erläutert in *Iberdrola* ausdrücklich, dass es nicht gerechtfertigt ist, den Vorsteuerabzug zu versagen, nur weil die öffentliche Hand ebenfalls von einer fertiggestellten Einrichtung profitiert.⁵³⁾ Daher dürfte davon auszugehen sein, dass der EuGH den Vorsteuerabzug beim Erbau eines Kreisverkehrs mit nachfolgender unentgeltlicher Überlassung auch nicht **nachträglich** mittels eines Entnahmeeigenverbrauchs neutralisiert haben will.

In Bezug auf den **Entnahmeeigenverbrauch** ist der VwGH in seiner Rsp⁵⁴⁾ durch das EuGH-Urteil C-132/16, *Iberdrola*, daher nicht bestätigt worden. Im Einklang mit der Rs *Iberdrola* ist bei einem beste-

42) Insolvenzzrechtliche Fragen werden im Rahmen dieses Beitrags trotz ihrer grundsätzlichen Berechtigung nicht berücksichtigt.

43) Vgl *Mader* in *Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2016) Vor §§ 1431 Rz 26 ff; *Lurjer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.04} Vor §§ 1431–1437 Rz 5 f (Stand 1. 5. 2017, rdb.at), jeweils mwN.

44) EuGH 15. 3. 2007, C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Rz 41; vgl auch EuGH 6. 2. 2014, C-424/12, *Fatorie*: ein unmittelbarer Erstattungsanspruch gegen die Finanzverwaltung scheiterte hier (bereits) daran, dass der insolvente Leistungserbringer die ihm durch den Leistungsempfänger irrtümlicherweise gezahlte Mehrwertsteuer nicht an die Finanzbehörde abgeführt hat.

45) Bundesabgabenordnung BGBl 1961/194.

46) *Haunold/Tumpel/Widbalm*, EuGH: Keine Vorsteuererstattung für nicht geschuldete Mehrwertsteuerbeträge, SWI 2007, 537 (540), aus Anlass der Rs *Reemtsma Cigarettenfabriken*.

47) Diese Bestimmung eignet sich insofern für einen Analogieschluss, als sie ebenfalls ein Dreiecksverhältnis „vor Augen“ hat.

48) Im „(weitgehend wertfreien) Verfahrensrecht“ bestehen keine Bedenken gegen einen Analogieschluss: vgl *Werndl*, Zur Analogie im Steuerrecht, ÖJZ 1997, 298 (302); zur Analogie im Steuerrecht allgemein siehe auch *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ (2014) Rz 99; auch Rz 1902 Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE) spricht dafür, dass nicht alle Rückzahlungsfälle in der BAO bedacht worden sind: Sie erkennt mit der Rückzahlung von irrtümlich auf ein fremdes Abgabekonto einbezahlten Beträgen bei Zustimmung des Kontoinhabers „eine Rückzahlung eigener Art (außerhalb der Bestimmungen der BAO)“ an. Der Weg über das Rechtsmittelverfahren durch Geltendmachung des Vorsteuerabzugs und nachfolgende Beschwerde oder eine zivilrechtliche Klage wären wohl mit mehr Aufwand und Unsicherheit für den Berechtigten verbunden als die hier vorgeschlagene Lösung.

49) EuGH 29. 10. 2009, C-29/08, *SKF*; 18. 7. 2013, C-124/12, *Marriza East 1*; 22. 10. 2015, C-126/14, *Sveda*.

50) EuGH 29. 10. 2009, C-29/08, *SKF*; 18. 7. 2013, C-124/12, *Marriza East 1*; 22. 10. 2015, C-126/14, *Sveda*.

51) Vgl VwGH 19. 12. 2013, 2009/15/0137; 30. 4. 2015, 2012/15/0163; 30. 4. 2015, 2013/15/0195.

52) Vgl auch UStR Rz 277.

53) Vgl EuGH 14. 9. 2017, C-132/16, *Iberdrola*, Rz 35.

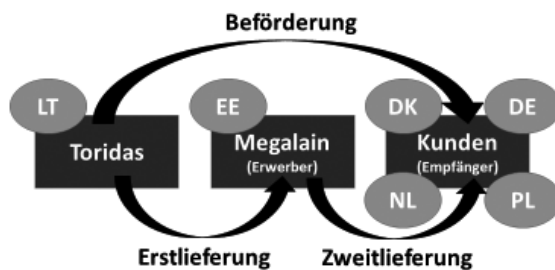
54) Vgl etwa VwGH 19. 12. 2013, 2009/15/0137.

henden direkten und unmittelbaren Zusammenhang somit ein Vorsteuerabzug zu gewähren, wobei bei einer anschließenden unentgeltlichen Übertragung an die öffentliche Hand keine Eigenverbrauchsbesteuerung zu erfolgen hat.

F. EuGH C-386/16, *Toridas* – Zuordnung der Warenbewegung zur „zweiten“ Lieferung im Reihengeschäft

1. Sachverhalt und erste Vorlagefrage

Die litauische Gesellschaft *Toridas UAB* verkaufte Tiefkühlfisch an die estnische *Megalain OÜ*. In einem Kooperationsabkommen verpflichtete sich *Megalain* dazu, die Waren an Kunden in Dänemark, Deutschland, den Niederlanden und Polen weiterzuverkaufen. *Toridas* verpflichtete sich, die Verantwortung und die Kosten für den Fisch bis zur Beförderung/Versendung aus Litauen zu übernehmen.⁵⁵⁾



Abbildung

Das vorliegende Gericht wollte wissen, ob die Erstlieferung nach Art 138 Abs 1 MwSt-SystRL steuerfrei sein muss, wenn die Erwerberin vor Beförderung/Versendung aus dem ersten MS die Absicht äußert, die Waren unmittelbar an einen StPfl in einem dritten MS (Empfänger) weiterzuverkaufen.⁵⁶⁾

2. Entscheidung

Im Wesentlichen setzte der EuGH im Urteil *Toridas* seine bisherige Rsp zur Zuordnung der Warenbewegung fort:

- Bei nur einer innergemeinschaftlichen Beförderung kann diese nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden (Rz 34).
- Zur Klärung der Frage der Zuordnung ist eine umfassende Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen (Rz 35).
- Für die Zuordnung ist der Zeitpunkt der zweiten Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, zugunsten des Empfängers maßgeblich (Rz 36).⁵⁷⁾
- Hat die innergemeinschaftliche Beförderung nach der Zweitlieferung (nach der zweiten Verschaffung der Verfügungsmacht) stattgefunden, ist die Zweitlieferung – und nicht die Erstlieferung – als innergemeinschaftliche Lieferung einzustufen und damit möglicherweise steuerfrei (Rz 37).

Aus den Angaben in der Vorlageentscheidung ging hervor, dass die innergemeinschaftliche Beförderung nach der Verschaffung der Verfügungsbefähigung

zugunsten der Empfänger stattgefunden hat.⁵⁸⁾ Der EuGH kam daher zum Ergebnis, dass die Erstlieferung zwischen *Toridas* und *Megalain* nach Maßgabe von Art 138 Abs 1 MwSt-SystRL nicht von der Mehrwertsteuer befreit ist.⁵⁹⁾

3. Würdigung

Dieses Urteil wurde im österr und deutschen Schrifttum kritisiert.⁶⁰⁾ Im Tenor spricht der EuGH aus, dass die Erstlieferung nicht befreit ist, wenn die Erwerberin (*Megalain*) die Lieferantin (*Toridas*) vor Bewirkung des Lieferumsatzes darüber informiert, dass die Waren unmittelbar an einen StPfl in einem dritten MS weiterverkauft werden. Darin wird ein alleiniges Abstellen auf eine „Absichtserklärung“ bei der Beurteilung der Verschaffung der Verfügungsmacht gesehen.⁶¹⁾

Die Absichtserklärung als neues (bzw einziges) Zuordnungskriterium für die bewegte Lieferung lässt sich mE so nicht aus dem Urteil ableiten.⁶²⁾ Im Ausgangsfall lag nicht bloß eine Absichtserklärung, sondern eine vertragliche Verpflichtung der *Megalain* vor, die Waren aus Litauen weiterzuverkaufen.⁶³⁾ Außerdem hat der EuGH den Zeitpunkt der zweiten Verschaffung der Verfügungsmacht (Zweitlieferung) im konkreten Fall nicht geprüft, da das vorliegende Gericht vom Übergang der Verfügungsbefähigung auf die Empfänger vor der innergemeinschaftlichen Beförderung ausgegangen war und der EuGH diese Annahme übernommen hat.^{64), 65)}

Vor dem Hintergrund der bisherigen Rsp des EuGH ist die Feststellung des Zeitpunkts der zweiten Verschaffung der Verfügungsmacht vor der innergemeinschaftlichen Beförderung im Fall *Toridas* den-

55) EuGH 26. 7. 2017, C-386/16, *Toridas*, Rz 12 f.

56) EuGH 26. 7. 2017, C-386/16, *Toridas*, Rz 24.

57) So zB schon EuGH 8. 2. 1990, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Rz 13; 15. 12. 2005, C-63/04, *Centralan Property*, Rz 63; 6. 4. 2006, C-245/04, *EMAG Handel Eder*, Rz 45; 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre*, Rz 27 und 29; 27. 9. 2012, C-587/10, *VSTR*, Rz 32.

58) EuGH 26. 7. 2017, C-386/16, *Toridas*, Rz 38.

59) EuGH 26. 7. 2017, C-386/16, *Toridas*, Rz 44.

60) *Hauhold/Stangl/Tumpel*, EuGH: Reihengeschäft mit Transportveranlassung durch den mittleren Unternehmer – Zurechnung der bewegten Lieferung zur „zweiten Lieferung“, SWI 2017, 484; *Reiß*, Innergemeinschaftlich befreite Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb beim Reihengeschäft – Neues vom EuGH, MwStR 2017, 767; *Burgmaier*, Absicht des Erwerbers, gekaufte Gegenstände vor ihrer Lieferung an einen Steuerpflichtigen in einem anderen MS weiterzuverkaufen – Mögliche Auswirkungen der Bearbeitung eines Teils der Gegenstände vor ihrer Versendung, UR 2017, 678; *Gries/Stößel*, EuGH wirft neues Licht auf das Zuordnungskriterium der Absichtsbekundung zur Bestimmung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft, DStRK 2017, 271 mwN.

61) ZB *Nieskens*, Die Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft – Oder gilt jetzt doch wieder die Zuordnungsregelung anhand der Absichtserklärung? DStR 2017, 1963 (1964).

62) Genau genommen erwähnt der EuGH das Wort „Absichtserklärung“ nicht ein einziges Mal.

63) EuGH 26. 7. 2017, C-386/16, *Toridas*, Rz 12.

64) EuGH 26. 7. 2017, C-386/16, *Toridas*, Rz 38.

65) So a *Mayr*, Zuordnung der bewegten Lieferung und Anwendung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen – Neues vom EuGH, SWK 2017, 1277 (1282).

noch nachvollziehbar: Als „Lieferung“ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen (Art 14 MwSt-SystRL).⁶⁶⁾ Die Übertragung dieser „Verfügungsbefähigung“ charakterisiert der EuGH seit der Rs *Eon Aset* als Übergang von „Chancen und Risiken zum überwiegenden Teil“.⁶⁷⁾ Wie von *Kettisch* überzeugend vertreten, illustriert der EuGH mit dieser Wortwahl, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise – zumindest in Teilbereichen – auch im Umsatzsteuerrecht maßgebend ist.⁶⁸⁾

Im Fall *Toridas* gingen die „Chancen und Risiken“ ab dem Transport aus Litauen von *Toridas* auf *Megalain* und dann die Empfänger über, da zu diesem Zeitpunkt die Verantwortung und die Kosten über die Waren aufgrund des zwischen den Parteien geschlossenen Vertrags übertragen wurden. Die Verfügungsmacht wurde den Empfängern demnach vor der innergemeinschaftlichen Beförderung verschafft. Folgerichtig konnte die Warenbewegung nur der Zweitlieferung zugeordnet werden.

Im Ergebnis enthält das Urteil *Toridas* keine neuen – von den bisherigen Grundsätzen für die bewegte Lieferung abweichenden – Zuordnungskriterien.⁶⁹⁾ Die Absicht des Erwerbers zum Zeitpunkt des Erwerbs kann, wenn sie durch objektive Gesichtspunkte gestützt wird,⁷⁰⁾ weiterhin Indiz sein und zur Würdigung der besonderen Umstände des Einzelfalls beitragen.⁷¹⁾

G. EuGH C-42/17, *M.A.S. & M.B.*

Mit der Rs *M.A.S. & M.B.*⁷²⁾ (auch *Taricco II* genannt) vom 5. 12. 2017 hat der EuGH die sogenannte *Taricco*-Saga abgeschlossen.

Die sog. *Taricco*-Saga begann mit einem Fall in Bezug auf den Mehrwertsteuerbetrug und die Anwendung der italienischen Verjährungsvorschriften. Im Ausgangsverfahren hätte das endgültige Urteil erst am 8. 2. 2018 erlassen werden müssen, was unter Berücksichtigung der Dauer der italienischen Gerichtsverfahren dazu geführt hätte, dass der in Frage stehende Mehrwertsteuerbetrug bereits verjährt und straffrei gewesen wäre.⁷³⁾ Aus diesem Grund hat das italienische Gericht von Cuneo 2014 dem EuGH die

Frage vorgelegt, ob die Anwendung der italienischen Verjährungsvorschriften gegen das Unionsrecht, vor allem gegen die Interessen der Union, verstößt.

Dies hat der EuGH unter Berufung auf Art 325 Abs 2 AEUV, der die Mitgliedstaaten zur Bekämpfung von Betrügereien, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten, die gleichen Maßnahmen ergreifen, die sie auch zur Bekämpfung von Betrügereien ergreifen, die sich gegen ihre eigenen finanziellen Interessen richten, verpflichtet.⁷⁴⁾

Nach dem EuGH-Urteil gab es mehrere nationale Entscheidungen mit unterschiedlichen Ergebnissen über die Interpretation dieses Urteils. Die wichtigste Rechtsfrage betrifft die Verfassungsmäßigkeit der Auffassung des *Taricco*-Urteils in anhängigen Verfahren, wobei einige Abteilungen des Corte di Cassazione einen Verstoß gegen den Grundsatz der *favor rei* und das Rechtmäßigkeitsprinzip sahen.⁷⁵⁾ Insbesondere wären die einschlägigen Vorschriften des Strafgesetzbuchs anzuwenden, wären die Taten verjährt, andernfalls könnten die Verfahren mit einer Verurteilung enden.⁷⁶⁾ Diese Gerichte sind der Auffassung, dass das EuGH-Urteil gegen einige grundlegende Prinzipien des Strafrechts und die durch die Verfassung gewährten Rechte der Angeklagten verstoßen würde.⁷⁷⁾

Auf diesen Gründen entschied sich der italienische Verfassungsgerichtshof für eine erneute Klage beim EuGH und bestätigte damit seine Rsp zur substantziellen – und nicht zur prozessualen – Rechtmäßigkeit der Verjährungsbestimmungen einschließlich des übergeordneten Legalitätsprinzips und des Verbots der rückwirkenden Anwendung von ungünstigerem Strafrecht.⁷⁸⁾

Der EuGH hat im Ergebnis gesagt, dass Art 325 Abs 1 und 2 AEUV dahin auszulegen ist, dass die nationalen Gerichte verpflichtet sind, im Rahmen eines Strafverfahrens wegen Mehrwertsteuerstraftaten innerstaatliche Verjährungsvorschriften, die zum nationalen materiellen Recht gehören und der Verhängung wirksamer und abschreckender strafrechtlicher

66) Siehe zB EuGH 8. 2. 1990, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Rz 7; 6. 2. 2003, C-185/01, *Auto Lease Holland*, Rz 32; 15. 12. 2005, C-63/04, *Centralan Property*, Rz 62.

67) ZB EuGH 16. 2. 2012, C-118/11, *Eon Aset*, Rz 40; 17. 1. 2013, C-224/11, *BGZ Leasing*, Rz 37; 2. 7. 2015, C-209/14, *NLB Leasing*, Rz 28.

68) *Kettisch*, *Reihengeschäfte in der Umsatzsteuer* (2017) 149: Der Ausdruck „Chancen und Risiken“ entspricht der Terminologie von VwGH (12. 12. 2007, 2006/15/0123; 18. 10. 2012, 2011/15/0096; 28. 5. 2015, 2013/15/0135 mwN) und BFH (11. 7. 2006, VIII R 32/04; 26. 1. 2011, IX R 7/09 Rz 22; 1. 8. 2012, IX R 6/11 Rz 19 mwN) zum wirtschaftlichen Eigentum.

69) So im Ergebnis a *Mayr*, SWK 2017, 1277 (1282).

70) EuGH 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre*, Rz 34 mwN.

71) So a *Gries/Stöffel*, DStRK 2017, 271, und *Grube*, Zuordnung von Warenbewegung für steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung im Reihengeschäft, MwStR 2017, 779 mit Verweis auf *Ismeri/Pull*, Die Ortsbestimmung bei Reihengeschäften, MwStR 2014, 152.

72) EuGH 5. 12. 2017, C-42/17, *M.A.S. & M.B.*

73) EuGH 5. 9. 2015, C-105/14, *Taricco ua*, Rz 24.

74) EuGH 5. 9. 2015, C-105/14, *Taricco ua*, Rz 66. Siehe zu diesem Urteil weiters *Consulich*, La prescrizione della legalità. Il rapporto tra diritto penale tributario e il diritto dell'Unione Europea dopo la sentenza della Corte di Giustizia sul caso Taricco, Dir. Prat. Trib. Inter. 2016, 43; *Giovannini*, Prescrizione dei reati di frode nell'IVA, 2 Dir. Prat. Trib. Int. 2016, 458; *Bin*, La prima sentenza „post Taricco“ della Cassazione, Archivio Penale 2016, 10; *Manes*, La „svolta“ Taricco e la potenziale „sovversione di sistema“: le ragioni dei controlli, Diritto penale contemporaneo 2016, 9; *Lucev*, La prescrizione dei reati tributari dopo la sentenza CGUE Taricco: in attesa della Corte Costituzionale, torna sul tema la Cassazione, Giurisprudenza Penale 2016, 5; *Amalfitano*, Il ruolo dell'art. 325 TFUE nella sentenza Taricco e le sue ricadute sul rispetto del principio di legalità penale. Possibile una diversa interpretazione ad opera della Corte di giustizia? Forum di Quaderni Costituzionali Oktober 2016, www.forumcostituzionale.it/wordpress/wp-content/uploads/2016/06/amalfitano.pdf (abgefragt am 25. 1. 2018).

75) Cassazione (sez III pen) 15. 9. 2015 sentenza 2210/2016; Cassazione (sez IV pen) 25. 1. 2016 sentenza 7914/2016.

76) EuGH 5. 12. 2017, C-42/17, *M.A.S. & M.B.*, Rz 10.

77) Corte d'appello di Milano (sez II pen) 18. 9. 2015 ordinanza 6421/14; Cassazione (sez III pen) 30. 3. 2016 ordinanza 2210; Tribunale di Siracusa 25. 5. 2016 ordinanza 2211/14; *Grisostolo/Scarcella*, Intertax 2017, 701 (706).

78) Corte Costituzionale 23. 11. 2016, ordinanza 24/2017.

Sanktionen in einer beträchtlichen Anzahl von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichteten schweren Betrugsfällen entgegenstehen. Die gleiche Verpflichtung gilt für schwere Betrugsfälle zum Nachteil der finanziellen Interessen der Europäischen Union kürzere Verjährungsfristen vorsehen als für Fälle zum Nachteil der finanziellen Interessen des betreffenden Mitgliedstaats, unangewendet zu lassen. Die Verpflichtung ist nicht zu beurteilen, wenn die Nichtanwendung führt wegen mangelnder Bestimmtheit der anwendbaren Rechtsnorm oder wegen der rückwirkenden Anwendung von Rechtsvorschriften, die strengere Strafbarkeitsbedingungen aufstellen als die zum Zeitpunkt der Begehung der Straftat geltenden Rechtsvorschriften, zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit im Zusammenhang mit Straftaten und Strafen.⁷⁹⁾

Aufgrund der extrem schwer nachvollziehbaren Argumentation auf europäischer Ebene hat der EuGH beschlossen, seine bisherige Haltung geringfügig zu ändern, anstatt einen gefährlichen Präzedenzfall zu schaffen, indem er eine Ausnahme vom Vorrang des Unionsrechts zuließ. Der EuGH bestätigte, dass die italienischen Rechtsvorschriften geändert werden müssten, weil sie gegen Art 325 AEUV verstoßen, und dass dies vom nationalen Gesetzgeber zu tun sei.⁸⁰⁾ In dieser Entscheidung änderte der EuGH aber seine Ansicht darüber, ob auch nationale Gerichte die Verantwortung dafür tragen, Art 325 AEUV in vollem Umfang anzuwenden.⁸¹⁾

Wichtig ist, dass der EuGH trotz Art 325 AEUV eine zeitliche Begrenzung der Verpflichtung zur Anwendung der Verjährungsfristen vorgesehen hat. Die

Verjährungsfristen sollten immer noch angewendet werden, jedoch nur für die Personen, denen vorgeworfen wurde, vor der Verkündung des *Taricco-I*-Urteils Mehrwertsteuerverstöße begangen zu haben.⁸²⁾ Das ist eine sinnvolle Konsequenz gemäß *ignorantia iuris nocet*, da nach der Verkündung des *Taricco-I*-Urteils jeder in der Lage sein sollte, die Auswirkungen von Art 325 AEUV vernünftigerweise vorherzusagen.⁸³⁾

Auch wenn dieses Urteil keine direkten Konsequenzen für Österreich hat, sind auf jeder mitgliedstaatlichen Ebene die mehrwertsteuerrechtlichen Aspekte in Verbindung mit den europäischen Finanzinteressen und die Verfassungsfragen über das Verhältnis zwischen nationalem und europäischem Recht relevant. Ausgehend von einem Fall, der sich mit Mehrwertsteuerbetrug befasst, könnte der EuGH durch diese juristische Saga den Weg für eine allgemeine Relativierung des Vorrangs des EU-Rechts gegenüber dem nationalen Verfassungsrecht geebnet haben.⁸⁴⁾

79) EuGH 5. 12. 2017, C-42/17, *M.A.S. & M.B.*, Rz 64.

80) EuGH 5. 12. 2017, C-42/17, *M.A.S. & M.B.*, Rz 42 und 61.

81) EuGH 5. 12. 2017, C-42/17, *M.A.S. & M.B.*, Rz 62.

82) EuGH 5. 12. 2017, C-42/17, *M.A.S. & M.B.*, Rz 60.

83) *Krajewski*, „Conditional“ Primacy of EU Law and Its Deliberative Value: An Imperfect Illustration from *Taricco II*, *European Law Blog* 18. 12. 2017, <http://europeanlawblog.eu/2017/12/18/conditional-primacy-of-eu-law-and-its-deliberative-value-an-imperfect-illustration-from-taricco-ii/> (abgefragt am 25. 1. 2018).

84) *Burchardt*, *Belittling the Primacy of EU Law in Taricco II*, *Verfassungsblog* 7. 12. 2017, <http://verfassungsblog.de/belittling-the-primacy-of-eu-law-in-taricco-ii/> (abgefragt am 25. 1. 2018).