

Europäischer Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts vom 13.07.2017 – C-574/15

Generalanwalt Michal Bobek

ECLI:EU:C:2017:553

Keine Entscheidung des Gerichtshofs. Dieses Dokument ist ein unabhängiger Entscheidungsvorschlag an den Gerichtshof. Der Gerichtshof ist daran nicht gebunden und kann anders entscheiden.

Ergebnis: Vorschlag an den Gerichtshof

Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Tribunale di Varese (Bezirksgericht Varese) gestellten Fragen wie folgt zu beantworten: Unter den Begriff des Betrugs in Art. 1 Abs. 1 Buchst. b des PIF-Übereinkommens über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften fällt nicht ein Verstoß der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art, der die Nichtabführung ordnungsgemäß erklärter Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist betrifft. Art. 4 Abs. 3 EUV in Verbindung mit Art. 325 Abs. 1 AEUV und der Mehrwertsteuerrichtlinie steht nationalen Regelungen nicht entgegen, die im Rahmen der Bestimmung der Strafbarkeit des Verhaltens der Nichtabführung einer Steuer innerhalb der gesetzlichen Frist einen Schwellenbetrag festlegen, der für die Mehrwertsteuer höher ist als derjenige, der für Steuerabzüge gilt. Die Pflicht, wirksame, abschreckende und verhältnismäßige Sanktionen vorzusehen, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen, die sich aus Art. 325 Abs. 1 AEUV und Art. 4 Abs. 3 EUV in Verbindung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, steht einer nationalen Regelung der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Art nicht entgegen, die ein System verwaltungsrechtlicher Sanktionen vorsieht und die für Steuerangelegenheiten verantwortlichen natürlichen Personen von der straf- und verwaltungsrechtlichen Verantwortlichkeit für die Nichtabführung ordnungsgemäß erklärter Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist bei Beträgen, die die Mindestschwelle von 50000 Euro nach dem PIF-Übereinkommen um das Drei- oder Fünffache übersteigen, freistellt; von der strafrechtlichen Verantwortlichkeit freistellt, wenn die Körperschaft, für die sie gelten, die geschuldete Mehrwertsteuer einschließlich Zinsen und Verwaltungsbußgelder vor Eröffnung der Hauptverhandlung im ersten Rechtszug verspätet abgeführt hat.

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MICHAL BOBEK vom 13. Juli 2017 (Rechtssache C-574/15 Mauro Scialdone (Vorabentscheidungsersuchen des Tribunale di Varese [Bezirksgericht Varese, Italien]) „Vorabentscheidungsersuchen – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 4 Abs. 3 EUV – Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit – Art. 325 AEUV – Schutz der finanziellen Interessen der Union – Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (PIF-Übereinkommen) – Nationale Regelung, die strafrechtliche Sanktionen für die Nichtabführung von Steuerabzügen und Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlichen Frist vorsieht – Für Verstöße im Bereich der Mehrwertsteuer geltender höherer Schwellenbetrag – Nationale Regelung, wonach die Strafbarkeit entfällt, wenn die Mehrwertsteuer beglichen wird – Verpflichtung der Mitgliedstaaten, wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen vorzusehen – Charta der Grundrechte der Europäischen Union – Art. 49 Abs. 1 der Charta – Grundsatz der Gesetzmäßigkeit – Rückwirkende Anwendung des mildernden Strafgesetzes – Rechtssicherheit“ I. Einleitung

1 In Italien hat die Nichtabführung ordnungsgemäß erklärter Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist strafrechtliche Sanktionen zur Folge. Herrn Mauro Scialdone wurde daher als alleinigem Geschäftsführer einer Gesellschaft, die Zahlungen innerhalb der vorgeschriebenen Fristen nicht abgeführt hatte, die Begehung einer Straftat zur Last gelegt.

2 Während das Strafverfahren gegen Herrn Scialdone lief, wurde das geltende nationale Recht geändert. Erstens wurde durch die Änderung der Schwellenbetrag, über dem die Nichtabführung von Mehrwertsteuer als Straftat gilt, erheblich angehoben. Ferner wurden verschiedene Schwellenbeträge für

die Mehrwertsteuer und für Steuerabzüge festgelegt. Zweitens wurde ein neuer Strafaufhebungsgrund für den Fall eingeführt, dass die Steuerschuld, einschließlich Verwaltungsbußgelder und Zinsen, vollständig beglichen wird, bevor die Hauptverhandlung im ersten Rechtszug eröffnet wird.

3 Nach Inkrafttreten der neuen Änderung wäre das Verhalten von Herrn Scialdone aufgrund des Grundsatzes der rückwirkenden Anwendung des mildernden Strafgesetzes nicht mehr strafbar gewesen. Der Betrag der von ihm nicht rechtzeitig abgeführten Mehrwertsteuer liegt unterhalb des neuen Schwellenbetrags. Das vorlegende Gericht hat gleichwohl Zweifel, ob die Änderung mit Art. 4 Abs. 3 EUV, Art. 325 AEUV, der Mehrwertsteuerrichtlinie (

4 Das vorlegende Gericht ist indes ferner der Auffassung, dass die in Rede stehende Änderung für den Fall, dass sie für mit dem Unionsrecht unvereinbar erklärt werden sollte, unangewendet bleiben müsse. Dies hätte die Fortsetzung des Strafverfahrens gegen Herrn Scialdone zur Folge. Die vorliegende Rechtssache wirft daher grundlegende Fragestellungen in Bezug auf die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Rechtssicherheit sowie insbesondere der rückwirkenden Anwendung des mildernden Strafgesetzes nach Art. 49 Abs. 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta) auf. II. Rechtlicher Rahmen A. Unionsrecht 1. Charta

5 Art. 49 der Charta regelt die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit im Zusammenhang mit Straftaten und Strafen. Sein Abs. 1 lautet: „Niemand darf wegen einer Handlung oder Unterlassung verurteilt werden, die zur Zeit ihrer Begehung nach innerstaatlichem oder internationalem Recht nicht strafbar war. Es darf auch keine schwerere Strafe als die zur Zeit der Begehung angedrohte Strafe verhängt werden. Wird nach Begehung einer Straftat durch Gesetz eine mildere Strafe eingeführt, so ist diese zu verhängen.“ 2. Art. 325 AEUV

6 Nach Art. 325 Abs. 1 AEUV bekämpfen „[d]ie Union und die Mitgliedstaaten ... Betrügereien und sonstige gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtete rechtswidrige Handlungen mit Maßnahmen nach diesem Artikel, die abschreckend sind und in den Mitgliedstaaten sowie in den Organen, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union einen effektiven Schutz bewirken“.

7 Nach Art. 325 Abs. 2 AEUV ergreifen die Mitgliedstaaten „[z]ur Bekämpfung von Betrügereien, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten, ... die gleichen Maßnahmen, die sie auch zur Bekämpfung von Betrügereien ergreifen, die sich gegen ihre eigenen finanziellen Interessen richten“. 3. PIF?Übereinkommen

8 Art. 1 des PIF?Übereinkommens bestimmt: „(1) Für die Zwecke dieses Übereinkommens umfasst der Tatbestand des Betrugs zum Nachteil der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften ... b) im Zusammenhang mit Einnahmen jede vorsätzliche Handlung oder Unterlassung betreffend die Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen oder Unterlagen mit der Folge, dass Mittel aus dem Gesamthaushaltsplan der Europäischen Gemeinschaften oder aus den Haushalten, die von den Europäischen Gemeinschaften oder in deren Auftrag verwaltet werden, rechtswidrig vermindert werden; das Verschweigen einer Information unter Verletzung einer spezifischen Pflicht mit derselben Folge; die missbräuchliche Verwendung eines rechtmäßig erlangten Vorteils mit derselben Folge. (2) Vorbehaltlich des Artikels 2 Absatz 2 trifft jeder Mitgliedstaat die erforderlichen und geeigneten Maßnahmen, um Absatz 1 so in sein innerstaatliches Recht umzusetzen, dass die von ihm erfassten Handlungen als Straftaten umschrieben werden. ... (4) Der vorsätzliche Charakter einer Handlung oder Unterlassung im Sinne der Absätze 1 und 3 kann aus den objektiven Tatumständen geschlossen werden.“

9 Nach Art. 2 Abs. 1 des PIF?Übereinkommens „[trifft] [j]eder Mitgliedstaat ... die erforderlichen Maßnahmen um sicherzustellen, dass die in Artikel 1 genannten Handlungen sowie die Beteiligung an den Handlungen im Sinne von Artikel 1 Absatz 1, die Anstiftung dazu oder der Versuch solcher Handlungen durch wirksame, angemessene und abschreckende Strafen geahndet werden können, die zumindest in schweren Betrugsfällen auch Freiheitsstrafen umfassen, die zu einer Auslieferung führen

können; als schwerer Betrug gilt jeder Betrug, der einen in jedem Mitgliedstaat festzusetzenden Mindestbetrag zum Gegenstand hat. Dieser Mindestbetrag darf 50000 [Euro] nicht überschreiten.“ 4. Mehrwertsteuerrichtlinie

10 Nach Art. 206 der Mehrwertsteuerrichtlinie „[hat] [j]eder Steuerpflichtige, der die Steuer schuldet, ... bei der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung nach Artikel 250 den sich nach Abzug der Vorsteuer ergebenden Mehrwertsteuerbetrag zu entrichten. Die Mitgliedstaaten können jedoch einen anderen Termin für die Zahlung dieses Betrags festsetzen oder Vorauszahlungen erheben.“

11 Art. 250 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt: „Jeder Steuerpflichtige hat eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben, die alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthält, gegebenenfalls einschließlich des Gesamtbetrags der für diese Steuer und Abzüge maßgeblichen Umsätze sowie des Betrags der steuerfreien Umsätze, soweit dies für die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage erforderlich ist.“

12 Nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie können „[d]ie Mitgliedstaaten ... vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen. ...“ 5. Verordnung Nr. 2988/95

13 Nach Art. 1 Abs. 2 der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2988/95 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (B. Italienisches Recht

14 Art. 10bis und Art. 10ter des Gesetzesdekrets 74/2000 („Art. 10bis Mit Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zwei Jahren wird bestraft, wer die sich aus der den Steuerpflichtigen ausgestellten Bescheinigung ergebenden Steuerabzüge nicht innerhalb der Frist zur Vorlage der Jahressteuererklärung des Steuerabführungspflichtigen abführt, wenn der geschuldete Betrag im jeweiligen Besteuerungszeitraum 50000 Euro übersteigt. Art. 10ter Art. 10bis findet innerhalb der dort festgelegten Grenzen auch auf denjenigen Anwendung, der die nach der Jahressteuererklärung geschuldete Mehrwertsteuer nicht innerhalb der für Abschlagszahlungen für den folgenden Steuerzeitraum geltenden Frist abführt.“

15 Art. 13 Abs. 1 des Gesetzesdekrets 74/2000 sah eine Strafminderung wegen mildernder Umstände mit einer Reduzierung der Strafe um bis zu ein Drittel und einem Ausschluss von Nebensanktionen vor, wenn die Steuerschuld, einschließlich Verwaltungsbußgelder, vor Eröffnung der Hauptverhandlung im ersten Rechtszug beglichen wurde.

16 Infolge der durch Art. 7 bzw. Art. 8 des Gesetzesdekrets 158/2015 („Art. 10bis Mit Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zwei Jahren wird bestraft, wer die nach der Jahressteuererklärung geschuldeten oder sich aus der den Steuerpflichtigen ausgestellten Bescheinigung ergebenden Steuerabzüge nicht innerhalb der Frist zur Vorlage der Jahressteuererklärung des Steuerabführungspflichtigen abführt, wenn der geschuldete Betrag im jeweiligen Besteuerungszeitraum 150000 Euro übersteigt. Art. 10ter Mit Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zwei Jahren wird bestraft, wer die nach der Jahressteuererklärung geschuldete Mehrwertsteuer nicht innerhalb der für Abschlagszahlungen für den folgenden Steuerzeitraum geltenden Frist abführt, wenn der geschuldete Betrag im jeweiligen Besteuerungszeitraum 250000 Euro übersteigt.“

17 Durch das Gesetzesdekret 158/2015 wurde auch Art. 13 Abs. 1 des Gesetzesdekrets 74/2000 geändert. Es führte einen neuen Strafaufhebungsgrund ein. Er lautet wie folgt: „Die Taten nach den Art. 10bis, 10ter und 10quater Abs. 1 werden nicht bestraft, wenn die Steuerschulden, einschließlich Verwaltungsbußgelder und Zinsen, durch vollständige Zahlung der geschuldeten Beträge vor Eröffnung der Hauptverhandlung im ersten Rechtszug beglichen werden ...“

18 Schließlich regelt eine gesonderte Bestimmung Bußgelder der Steuerverwaltung. Art. 13 Abs. 1 des Gesetzesdekrets Nr. 471/1997 (III. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

19 Die Agenzia delle Entrate (im Folgenden: Finanzamt) führte bei der Gesellschaft Siderlaghi Srl eine Prüfung durch. Die Gesellschaft hatte ihre Mehrwertsteuer für das Geschäftsjahr 2012 ordnungsgemäß erklärt. Der Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer belief sich auf insgesamt 175272 Euro. Nach nationalem Recht war dieser Betrag zum Ablauf einer für Abschlagszahlungen für den folgenden Steuerzeitraum geltenden Frist, d. h. am 27. Dezember 2013, abzuführen. Die Prüfung ergab, dass die Siderlaghi Srl die geschuldete Mehrwertsteuer nicht innerhalb der Frist abgeführt hatte.

20 Das Finanzamt erteilte der Siderlaghi Srl einen Bescheid über die Feststellung der Steuerschuld. Die Gesellschaft entschied sich dafür, die Steuer in Raten zu zahlen. Dies bedeutete nach nationalem Recht, dass der Betrag der geltenden Verwaltungsbußgelder um zwei Drittel herabgesetzt werden konnte.

21 Da Herr Scialdone der alleinige Geschäftsführer der Siderlaghi Srl ist, leitete die Staatsanwaltschaft ein Strafverfahren gegen ihn als gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft wegen nicht fristgemäßer Abführung der Mehrwertsteuer ein. Die Staatsanwaltschaft beschuldigte Herrn Scialdone der Straftat nach Art. 10ter des Gesetzesdekrets 74/2000. Sie stellte beim Tribunale di Varese (Bezirksgericht Varese, Italien) (vorlegendes Gericht) Antrag auf Erlass eines Strafbefehls über eine Geldstrafe in Höhe von 22500 Euro.

22 Nach Einleitung des Strafverfahrens gegen Herrn Scialdone wurden durch das Gesetzesdekret 158/2015 die Art. 10bis und 10ter des Gesetzesdekrets 74/2000 geändert und zudem mit Art. 13 des Gesetzesdekrets 74/2000 ein Strafaufhebungsgrund eingeführt.

23 Durch diese Änderungen wurden erstens die Schwellenbeträge angehoben, über denen die Nichtabführung der Steuer strafbar ist. Der ursprüngliche Schwellenbetrag von 50000 Euro für Straftaten im Zusammenhang mit der Nichtabführung von Steuerabzügen und Mehrwertsteuer (der Schwellenbetrag war für beide Arten der Steuer derselbe) wurde auf 150000 Euro für Steuerabzüge und 250000 Euro für die Mehrwertsteuer angehoben. Zweitens ist der Verstoß nicht mehr strafbar, wenn die Steuerschuld, einschließlich Verwaltungsbußgelder und Zinsen, vor Eröffnung der Hauptverhandlung im ersten Rechtszug beglichen wird.

24 Das nationale Gericht erläutert, dass dem Beschuldigten in der vorliegenden Rechtssache die Nichtabführung von Mehrwertsteuer in Höhe von 175272 Euro zur Last gelegt werde. Durch die mit dem Gesetzesdekret 158/2015 eingeführten Änderungen sei sein Verhalten nicht mehr strafbar, da dieser Betrag unterhalb der neuen Mindestschwelle von 250000 Euro liege. Als für den Beschuldigten günstigere Bestimmung sei die neuere Regelung anwendbar. Würde die neue Regelung jedoch für mit dem Unionsrecht unvereinbar erklärt, müssten diese Bestimmungen unangewendet bleiben. Damit könne das Verhalten des Beschuldigten weiterhin zu einer strafrechtlichen Verurteilung führen.

25 Im Hinblick auf den neuen Strafaufhebungsgrund erläutert das nationale Gericht, dass durch die von der Siderlaghi Srl gewählte Ratenzahlung der Steuerschuld die Zahlung wahrscheinlich vor Beginn der Hauptverhandlung erfolgen werde. Somit wäre der von der Staatsanwaltschaft gestellte Antrag auf einen Strafbefehl abzulehnen. Würde dieser neue Strafaufhebungsgrund jedoch für mit dem Unionsrecht unvereinbar erklärt, könne das nationale Gericht über die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Beschuldigten entscheiden.

26 Wenn ferner das Unionsrecht so auszulegen sei, wie das vorlegende Gericht vorträgt, seien die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Nichtabführung von Mehrwertsteuer ab einem Betrag von mindestens 50000 Euro mit Freiheitsstrafe zu ahnden. Dies würde bedeuten, dass der Verstoß in der vorliegenden Rechtssache als besonders schwer anzusehen sei. Somit könne die von der Staatsanwaltschaft beantragte Strafe vom nationalen Richter abzulehnen sein, da die vorgeschlagene Sanktion, die für den nationalen Richter bindend sei, keine Freiheitsstrafe beinhalte. Dies mindere die Wirksamkeit der

Sanktion erheblich.

27 Vor diesem tatsächlichen und rechtlichen Hintergrund hat das Tribunale di Varese (Bezirksgericht Varese) das Verfahren ausgesetzt und folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt: 1. Ist das Unionsrecht, insbesondere Art. 4 Abs. 3 EUV in Verbindung mit Art. 325 AEUV und der Richtlinie 2006/112, nach denen die Mitgliedstaaten im Rahmen der Sanktionspolitik zur Gleichstellung verpflichtet sind, dahin auszulegen, dass es dem Erlass einer nationalen Regelung entgegensteht, die vorsieht, dass die strafrechtliche Relevanz der Nichtabführung der Mehrwertsteuer bei Überschreiten eines höheren Schwellenbetrags eintritt, als er für die Nichtabführung der direkten Einkommensteuer festgelegt ist? 2. Ist das Unionsrecht, insbesondere Art. 4 Abs. 3 EUV in Verbindung mit Art. 325 AEUV und der Richtlinie 2006/112, nach denen die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, wirksame, abschreckende und verhältnismäßige Sanktionen zum Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union zu erlassen, dahin auszulegen, dass es dem Erlass einer nationalen Regelung entgegensteht, die den Beschuldigten (sei er Geschäftsführer, gesetzlicher Vertreter, für Steuerangelegenheiten Bevollmächtigter oder an der Straftat Beteiligter) straflos stellt, wenn die mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete Körperschaft, zu der der Beschuldigte gehört, die Steuer und die im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer geschuldeten Verwaltungsbußgelder verspätet abgeführt hat, obwohl die Steuerfestsetzung bereits erfolgt war, die Strafverfolgung eingeleitet, die Sache dem Richter vorgelegt und die ordnungsgemäße Einleitung des kontradiktorischen Verfahrens bestätigt worden war, aber bevor der Beschluss über die Eröffnung der Hauptverhandlung ergangen ist, in einem System, in dem für den Geschäftsführer, gesetzlichen Vertreter oder ihren Bevollmächtigten und an der Straftat Beteiligten keine andere Sanktion, nicht einmal verwaltungsrechtlicher Art, vorgesehen ist? 3. Ist der Begriff des Betrugs in Art. 1 des PIF?Übereinkommens dahin auszulegen, dass er auch Fälle der unterlassenen, teilweisen oder verspäteten Abführung der Mehrwertsteuer erfasst und Art. 2 dieses Übereinkommens die Mitgliedstaaten daher verpflichtet, die unterlassene, teilweise oder verspätete Abführung der Mehrwertsteuer bei Beträgen, die 50000 Euro übersteigen, mit Freiheitsstrafe zu bestrafen? Falls diese Frage verneint wird: Ist Art. 325 AEUV, der die Mitgliedstaaten verpflichtet, abschreckende, verhältnismäßige und wirksame Sanktionen, auch strafrechtlicher Art, vorzusehen, dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Geschäftsführer und gesetzlichen Vertreter juristischer Personen oder ihre Steuerbevollmächtigten und die an der Straftat Beteiligten für die unterlassene, teilweise oder verspätete Abführung von Mehrwertsteuer bei Beträgen, die die Mindestschwellen für Betrug in Höhe von 50000 Euro um das Drei- oder Fünffache übersteigen, von einer strafrechtlichen und verwaltungsrechtlichen Verantwortlichkeit freistellt?

28 Die deutsche, die italienische, die niederländische und die österreichische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Mit Ausnahme der österreichischen Regierung haben diese Verfahrensbeteiligten sämtlich in der mündlichen Verhandlung vom 21. März 2017 mündlich vorgetragen. IV. Würdigung

29 Mit den drei Fragen des vorlegenden Gerichts soll geklärt werden, ob die Änderungen durch das Gesetzesdekret 158/2015 in Bezug auf die Nichtabführung erklärter Mehrwertsteuer mit dem Unionsrecht im Einklang stehen. Das vorlegende Gericht stellt seine Fragen unter Bezug auf Art. 4 Abs. 3 EUV, Art. 325 AEUV, das PIF?Übereinkommen und die Mehrwertsteuerrichtlinie.

30 Der rechtliche Rahmen der vorliegenden Rechtssache ist in der Tat ein wenig komplex. Ich werde daher zunächst untersuchen, welche konkreten, vom nationalen Gericht angeführten Bestimmungen des Unionsrechts auf die vorliegende Rechtssache anwendbar sind (A), und schlage sodann Antworten auf die drei Fragen des vorlegenden Gerichts vor (B). Abschließend gehe ich auf die Folgen ein, die eine mögliche Feststellung der Unvereinbarkeit mit dem Unionsrecht im Ausgangsverfahren haben könnte (bzw. haben muss). A. In der vorliegenden Rechtssache anwendbare Bestimmungen des Unionsrechts 1. PIF?Übereinkommen

31 Alle Verfahrensbeteiligten, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, stimmen darin überein, dass das PIF?Übereinkommen in der vorliegenden Rechtssache keine Anwendung finde. Die Gründe, aus denen sie zu diesem Schluss kommen, gehen jedoch auseinander.

32 Nach Ansicht der niederländischen Regierung gilt das PIF?Übereinkommen nicht für die Mehrwertsteuer. Die anderen Verfahrensbeteiligten, die Stellung genommen haben (sowie die niederländische Regierung in ihrem Hilfsvortrag), sind der Ansicht, dass der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende Verstoß im Zusammenhang mit der Nichtabführung von Mehrwertsteuer nicht unter den Begriff des „Betrugs“ im Sinne des PIF?Übereinkommens falle.

33 Vorgetragen werden insoweit zwei verschiedene Argumente. Das erste lehnt die Anwendbarkeit des PIF?Übereinkommens auf die Mehrwertsteuer per se allgemein ab. Dem zweiten Argument zufolge könne die Mehrwertsteuer zwar möglicherweise unter das PIF?Übereinkommen fallen, ein Verhalten der in der vorliegenden Rechtssache konkret in Rede stehenden Art jedoch nicht. Diese Argumente werde ich nacheinander prüfen. a) PIF?Übereinkommen und Mehrwertsteuer

34 Im Urteil Taricco hat der Gerichtshof festgestellt, dass der Begriff „Betrug“ im Sinne der Definition in Art. 1 des PIF?Übereinkommens „die Einnahmen [umfasst], die sich aus der Anwendung eines einheitlichen Satzes auf die nach den Unionsvorschriften bestimmte einheitliche Mehrwertsteuer-Eigenmittelbemessungsgrundlage ergeben“ (

35 In der vorliegenden Rechtssache hat die niederländische Regierung den Gerichtshof um eine Überprüfung dieser Feststellung ersucht. Ihrer Ansicht nach falle die Mehrwertsteuer nicht unter den Begriff „Einnahmen“ im Sinne des PIF?Übereinkommens. Die Mitgliedstaaten als Parteien des PIF?Übereinkommens hätten in einem erläuternden Bericht für den Geltungsbereich des Begriffs „Einnahmen“ eine authentische Auslegung im Sinne von Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (

36 Ich stimme mit der Annahme, dass der Erläuternde Bericht des Rates von 1997 eine Art „authentischer Auslegung“ eines zwischen den Mitgliedstaaten zwei Jahre zuvor unterzeichneten Übereinkommens darstellen soll, nicht überein. Meines Erachtens lassen sich die Argumente der niederländischen Regierung zurückweisen, ohne dass der Gerichtshof zu der komplexen Frage der Rolle des Wiener Übereinkommens bei der Auslegung von Übereinkommen zwischen den Mitgliedstaaten Stellung nehmen muss (

37 Auf der Ebene einer allgemeinen Aussage stimme ich mit der niederländischen Regierung sicherlich darin überein, dass innerhalb des Rechtssystems der Union der Wille oder die Absicht des Verfassers des Rechtsakts eine gewisse Rolle bei der Auslegung spielt (

38 Es gibt jedoch zwei Elemente, die gegeben sein müssen, damit solche Texte oder Erklärungen als Ausdruck der Absicht der Verfasser angesehen werden können: ein institutionelles und ein zeitliches. Institutionell müssen diese Texte von denselben Parteien oder Stellen erörtert oder angenommen worden sein, die das endgültige Instrument erlassen oder an seinem Erlass mitgewirkt haben. Zeitlich kann regelmäßig nur dann davon ausgegangen werden, dass diese Texte wirklich die Haltung des Verfassers oder der Verfasser im Gesetzgebungsverfahren wiedergeben, wenn sie im Zuge der Ausarbeitung oder spätestens zum Zeitpunkt des Erlasses des Instruments zustande gekommen sind.

39 Problematisch am Vorbringen der niederländischen Regierung ist, dass es beide dieser Punkte nicht erfüllt. Der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende Erläuternde Bericht von 1997 wurde nicht von denselben Parteien, nämlich den Mitgliedstaaten, erlassen, sondern vom Rat angenommen – der nicht Partei des Übereinkommens ist (

40 Dass nicht davon ausgegangen werden kann, dass dem Erläuternden Bericht in der vorliegenden Rechtssache ein „authentischer“ Wert für die Auslegung zukommt, schließt allerdings nicht aus, dass einem solchen erläuternden Bericht ein gewisser Hinweisscharakter zukommen kann. Der Erläuternde

Bericht wurde schließlich von dem Organ angenommen, das für die Ausarbeitung des Entwurfs zuständig war, der den Mitgliedstaaten als Vertragsparteien vorzulegen war (

41 Der Wert, der derartigen erläuternden Berichten für die Auslegung zukommt, ist gleichwohl ein anderer. Solche erläuternden Berichte sind nicht als die „authentische“ Auslegung anzusehen, sondern als eines der Argumente für die Auslegung, die möglicherweise zu berücksichtigen und dann zusammen und gegen andere, dem Wortlaut, der Logik, dem weiteren Kontext und dem Zweck der auszulegenden Bestimmung zu entnehmenden Argumente zu gewichten sind. Vor allem jedoch findet die Heranziehung solcher Argumente ihre klaren Grenzen im Wortlaut der auszulegenden Rechtsvorschrift. Ein solcher Bericht kann daher nicht herangezogen werden, um zu einer Auslegung zu gelangen, die einer am Wortlaut sowie an Systematik und Zweck ausgerichteten Auslegung einer Bestimmung widerspricht.

42 Wie bereits von Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache Taricco (

43 Die Ausnahme der Mehrwertsteuer vom Begriff „Einnahmen“ in der Definition des Betrugs nach dem PIF?Übereinkommen ergibt sich nämlich nicht aus ihrem Wortlaut. Das PIF?Übereinkommen legt ganz im Gegenteil aufgrund seines Art. 1 Abs. 1 Buchst. b eine weite Auslegung des Begriffs „Einnahmen“ nahe, da es sich dort allgemein auf die „Mittel aus dem Gesamthaushaltsplan der Europäischen Gemeinschaften oder aus den Haushalten, die von den Europäischen Gemeinschaften oder in deren Auftrag verwaltet werden“, bezieht. Die Mehrwertsteuer gehört zu den Eigenmitteln der Union, die den Kern des Begriffs „Einnahmen“ bilden (

44 Der Erläuternde Bericht kann somit nicht herangezogen werden, um den Anwendungsbereich einer Bestimmung entgegen ihrem Wortlaut, der Systematik und den im PIF?Übereinkommen festgelegten Zielen wesentlich zu ändern. Eine Komponente des Systems der Eigenmittel der Union vom Geltungsbereich des PIF?Übereinkommens aufgrund eines solchen Berichts auszunehmen, würde über eine bloße „Erläuterung“ weit hinausgehen. Hierin wäre vielmehr eine Änderung des Geltungsbereichs des PIF?Übereinkommens zu sehen.

45 Hinzuzufügen ist, dass eine solche Änderung sicherlich möglich wäre. Hätten die Vertragsparteien tatsächlich beabsichtigt, die Mehrwertsteuer vom Geltungsbereich des PIF?Übereinkommens auszunehmen, wären sie durch nichts daran gehindert gewesen, eine geänderte Definition des Begriffs „Einnahmen“ in ein späteres Protokoll aufzunehmen. Soweit Änderungen des Geltungsbereichs des PIF?Übereinkommens für notwendig gehalten wurden, ist dies nämlich in zwei verschiedenen Fällen durch Annahme spezifischer Protokolle geschehen (

46 Daher sehe ich keinen vernünftigen Grund, davon abzuweichen, dass die Mehrwertsteuer in den Geltungsbereich des PIF?Übereinkommens fällt. b) Begriff des Betrugs nach dem PIF?Übereinkommen

47 Die Beteiligten, die vor dem Gerichtshof Stellung genommen haben, waren im Ergebnis darin einig, dass die Nichtabführung ordnungsgemäß erklärter Mehrwertsteuer nicht als Betrug im Sinne von Art. 1 Abs. 1 Buchst. b des PIF?Übereinkommens anzusehen sei. Die italienische Regierung hat in ihrem schriftlichen und mündlichen Vorbringen weiter klargestellt, dass Verstöße im Zusammenhang mit der Nichterklärung oder falschen Angaben sowie sonstige Verstöße in Bezug auf betrügerische Handlungen in anderen Bestimmungen des Gesetzesdekrets 74/2000 geregelt seien.

48 Ich stimme damit überein, dass der Verstoß, auf den sich Art. 10ter des Gesetzesdekrets 74/2000 bezieht (sowohl vor als auch nach der Änderung durch das Gesetzesdekret 158/2015) nicht unter den Betrugsbegriff des PIF?Übereinkommens subsumiert werden kann.

49 Art. 1 Abs. 1 Buchst. b des PIF?Übereinkommens definiert den Tatbestand des Betrugs für die Zwecke dieses Übereinkommens. Er nennt im Zusammenhang mit Einnahmen drei Arten vorsätzlicher Handlungen oder Unterlassungen, die zur Folge haben, dass Mittel der Union rechtswidrig vermindert werden: i) die Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen oder Unterlagen, ii) das Verschweigen einer Information unter Verletzung einer spezifischen Pflicht und iii) die

missbräuchliche Verwendung eines rechtmäßig erlangten Vorteils.

50 Keine der aufgezählten drei Arten von Betrug entspricht dem Verhalten, um das es in der vorliegenden Rechtssache geht. Art. 10ter des Gesetzesdekrets 74/2000 betrifft die Nichtabführung ordnungsgemäß erklärter Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist. Auch wenn eine solche Nichtabführung durchaus vorsätzlich sein und zur Folge haben mag, dass Steuereinnahmen vermindert werden, ist dieses Verhalten nicht mit falschen, unrichtigen oder unvollständigen Erklärungen oder Unterlagen oder dem Verschweigen einer Information verbunden. Es wurde alles ordnungsgemäß erklärt. Aus irgendeinem Grund folgte jedoch auf die ordnungsgemäße Erklärung keine ebenso ordnungsgemäße, d. h. rechtzeitige, Zahlung. Auch kann nicht davon ausgegangen werden, dass bei der Nichtabführung ordnungsgemäß erklärter Mehrwertsteuer eine „missbräuchliche Verwendung eines rechtmäßig erlangten Vorteils“ vorliege. Die Nichtabführung innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist ist per definitionem rechtswidrig.

51 Aus diesen Gründen kann unter den Begriff des Betrugs in Art. 1 Abs. 1 Buchst. b des PIF?Übereinkommens meines Erachtens nicht ein Verstoß der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art fallen, nämlich die Nichtabführung ordnungsgemäß erklärter Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist. Ich bin daher ebenfalls der Ansicht, dass das PIF?Übereinkommen in der vorliegenden Rechtssache keine Anwendung findet. 2. Art. 325 AEUV

52 Art. 325 AEUV führt die Pflichten der Union und der Mitgliedstaaten zum Schutz der finanziellen Interessen der Union auf. Er legt auch die Zuständigkeiten der Union auf diesem Gebiet fest.

53 Art. 325 Abs. 1 AEUV enthält die Verpflichtung der Union und der Mitgliedstaaten zur Bekämpfung von Betrugereien und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtet sind, mit Maßnahmen, die sowohl abschreckend als auch effektiv sind. Nach Art. 325 Abs. 2 AEUV müssen die Mitgliedstaaten zur Bekämpfung von Betrugereien, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten, die gleichen Maßnahmen ergreifen, die sie auch zur Bekämpfung von Betrugereien ergreifen, die sich gegen ihre eigenen finanziellen Interessen richten.

54 Zwischen den Beteiligten, die Stellung genommen haben, besteht Uneinigkeit, was die Anwendbarkeit von Art. 325 Abs. 1 und 2 AEUV in der vorliegenden Rechtssache angeht.

55 Nach Ansicht der deutschen Regierung sind die Abs. 1 und 2 des Art. 325 AEUV nicht anwendbar. Denn erstens entstehe den finanziellen Interessen der Union kein Nachteil, da die Mehrwertsteuer ordnungsgemäß erklärt worden sei. Zweitens falle der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende Verstoß auch nicht in den Geltungsbereich von Art. 325 Abs. 2 AEUV, da dieser nur „Betrugereien“ erfasse. Drittens falle der Verstoß auch nicht unter Art. 325 Abs. 1 AEUV, weil diese Bestimmung systematisch dahin auszulegen sei, dass sich die dort genannten „sonstigen rechtswidrigen Handlungen“ nur auf betrügerisches Handeln von vergleichbarer Schwere bezögen. Die niederländische Regierung war in der mündlichen Verhandlung ähnlicher Ansicht.

56 Die italienische Regierung war in der mündlichen Verhandlung der Ansicht, dass die Abs. 1 und 2 des Art. 325 AEUV auf den in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Verstoß nicht anwendbar seien. Denn das von Art. 10ter des Gesetzesdekrets 74/2000 erfasste Verhalten sei nicht als betrügerisches Handeln im Sinne des PIF?Übereinkommens anzusehen.

57 Die Kommission vertritt die gegenteilige Ansicht. Art. 325 Abs. 2 AEUV sei weit auszulegen. Er schließe den in Art. 325 Abs. 1 AEUV genannten Begriff der „sonstigen rechtswidrigen Handlungen“ mit ein, unter den auch Verstöße oder Unregelmäßigkeiten mit nicht betrügerischem Charakter fallen könnten.

58 Meines Erachtens dürfte die richtige Auslegung von Art. 325 Abs. 1 und 2 AEUV irgendwo in der Mitte zwischen diesen beiden Positionen liegen. Erstens ist der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende Verstoß geeignet, den finanziellen Interessen der Union einen Nachteil entstehen zu lassen (a).

Zweitens fällt der Verstoß unter Art. 325 Abs. 1 AEUV, nicht aber unter Art. 325 Abs. 2 AEUV (b). Drittens ergibt sich die Verpflichtung, Maßnahmen zum Schutz der finanziellen Interessen der Union zu ergreifen, die den zum Schutz der nationalen finanziellen Interessen ergriffenen Maßnahmen ähnlich sind, nicht nur aus Art. 325 Abs. 2 AEUV, sondern auch aus Art. 325 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 EUV (c). a) Frage des Nachteils für die finanziellen Interessen der Union

59 Der Gerichtshof hat bereits klargestellt, dass der Geltungsbereich der „finanziellen Interessen der Union“ weit ist. Er umfasst Einnahmen und Ausgaben, die in den Haushalt der Union und anderer durch die Verträge geschaffener Einrichtungen, Ämter und Agenturen fallen (

60 Der Gerichtshof hat somit erklärt, dass nicht nur steuerliche Sanktionen und ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung wegen unrichtiger Angaben zur Mehrwertsteuer (genaue Erhebung der Mehrwertsteuer mit dem Schutz der finanziellen Interessen der Union nach Art. 325 AEUV in Zusammenhang stehen (

61 Der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende Verstoß betrifft die Nichtabführung. Es könnte daher die Ansicht vertreten werden, dass den finanziellen Interessen der Union nicht wirklich ein Nachteil entsteht: Die Abführung verzögert sich, aber sie erfolgt. In Verbindung mit der Pflicht zur Zahlung von Zinsen auf den geschuldeten Betrag, sobald er abgeführt wird, sollte für die Einnahmen der Union letztlich kein Nachteil entstehen. Ein solcher Verstoß könnte daher nicht unter Art. 325 Abs. 1 AEUV fallen.

62 Zu betonen ist, dass der Verstoß sich nicht nur auf eine verspätete Abführung, sondern allgemeiner auf eine Nichtabführung aus gleich welchem Grund bezieht. Die geschuldeten Beträge könnten somit tatsächlich später oder auch überhaupt nicht abgeführt werden. Unabhängig davon wurden die geschuldeten Beträge schlicht nicht gezahlt. Nach dem gesunden Menschenverstand wird einem dann, wenn man sein Geld nicht bekommt, zweifellos wahrscheinlich ein Nachteil an seinen finanziellen Interessen entstehen, zumal, wie die Kommission zutreffend vorgetragen hat, der Verstoß erst bei Erreichen eines bestimmten, nicht unerheblichen und marginalen, Schwellenbetrags gegeben ist.

63 Dem Vorbringen der deutschen Regierung, dass die „verspätete Abführung“ der Mehrwertsteuer nicht geeignet sei, den finanziellen Interessen der Union einen Nachteil entstehen zu lassen, da die Mehrwertsteuer ordnungsgemäß erklärt worden sei, kann daher nicht gefolgt werden. b) Anwendbarkeit von Art. 325 Abs. 1 und 2 AEUV

64 Infolge seiner komplexen Entstehungsgeschichte (

65 Das in der vorliegenden Rechtssache umfassend erörterte Schlüsselement ist der Unterschied im Wortlaut zwischen dem ersten und dem zweiten Absatz von Art. 325 AEUV. Art. 325 Abs. 1 AEUV bezieht sich sowohl auf „Betrügereien“ als auch auf „sonstige ... rechtswidrige Handlungen“. Art. 325 Abs. 2 AEUV nennt jedoch nur „Betrügereien“.

66 Keiner dieser Begriffe wird in den Verträgen definiert. Der Begriff Betrügereien ist als autonomer Begriff des Unionsrechts im Licht des allgemeinen Ziels des Art. 325 AEUV auszulegen, einen soliden Schutzrahmen für die finanziellen Interessen der Union bereitzustellen (

67 Unabhängig davon hat der Gerichtshof bestätigt, dass eine verspätete Abführung der Mehrwertsteuer für sich genommen nicht einer Steuerhinterziehung oder Betrug gleichgesetzt werden kann (

68 Der Begriff der sonstigen rechtswidrigen Handlungen, der in Art. 325 Abs. 1 AEUV verwendet wird, ist zweifellos ein weiterer Begriff als Betrügereien. Dem natürlichen Verständnis nach wird der Begriff wahrscheinlich jedes rechtswidrige Verhalten, das gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtet ist, umfassen.

69 Ich sehe keinen Grund, warum eine Nichtabführung innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist, die insoweit eindeutig rechtswidrig ist, nicht als sonstige rechtswidrige Handlung anzusehen sein sollte.

Wie oben in den Nrn. 59 bis 63 dieser Schlussanträge bereits erläutert, kann eine Nichtabführung, sobald Schwellenbeträge wie die im nationalen Recht vorgesehenen erreicht sind, sicherlich im Sinne von Art. 325 Abs. 1 AEUV gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtet sein.

70 Der Begriff der „sonstigen ... rechtswidrigen Handlungen“ findet sich in Art. 325 Abs. 2 AEUV jedoch nicht, der lediglich die Pflicht der Mitgliedstaaten festlegt, zur Bekämpfung von Betrugereien, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten, die gleichen Maßnahmen zu ergreifen, die sie auch zur Bekämpfung von Betrugereien ergreifen, die sich gegen ihre eigenen finanziellen Interessen richten. Es gibt zwei mögliche Wege, diesen Unterschied im Wortlaut auszulegen.

71 Zum einen könnte die Ansicht vertreten werden, dass Art. 325 Abs. 2 AEUV ähnlich wie Art. 325 Abs. 1 AEUV für beides gilt, sowohl für „Betrugereien“ als auch für „sonstige ... rechtswidrige Handlungen“. Diese Ansicht würde Art. 325 Abs. 1 AEUV als „Einleitungssatz“ auffassen, der einen Bezugsrahmen festlegt, der für die gesamte Vorschrift des Art. 325 AEUV, einschließlich aller seiner Absätze, gilt. Sie würde den Umstand betonen, dass Art. 325 Abs. 1 AEUV eine allgemeine Verpflichtung der Union und der Mitgliedstaaten festlegt, Betrugereien und sonstige rechtswidrige Handlungen „mit Maßnahmen nach diesem Artikel“ zu bekämpfen. Sie würde auch auf die komplexe Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift hinweisen (

72 Zum anderen könnte ebenso plausibel sein, auf den klaren Unterschied im Wortlaut zwischen Art. 325 Abs. 1 AEUV und Art. 325 Abs. 2 AEUV gestützt die Ansicht zu vertreten, dass Art. 325 Abs. 2 AEUV nur für Maßnahmen zur Bekämpfung von Betrugereien, nicht aber von sonstigen rechtswidrigen Handlungen gilt. Diese beiden Vorschriften sehen einen unterschiedlichen Umfang der dort festgelegten Effektivitäts- bzw. Assimilationspflicht vor. Hätten die Verfasser der Verträge gewollt, dass beide Absätze das gleiche bedeuten, warum dann der unterschiedliche Wortlaut? Hätten sie gewollt, dass die beiden Begriffe des Art. 325 Abs. 1 AEUV als „Einleitung“ für den gesamten Artikel zu verstehen sind, warum wurde dann nicht ein dritter Begriff als Oberbegriff eingeführt, der beides einschließt (einen übergeordneten Rechtsbegriff)? Es gibt auch weitere systematische Argumente: Art. 325 Abs. 3 und 4 AEUV erhält eindeutig die gleiche Unterscheidung aufrecht und bezieht sich nur auf Betrugereien. Es erscheint somit schwer vertretbar, die Nichterwähnung der „sonstigen ... rechtswidrigen Handlungen“ in Art. 325 Abs. 2 als bloßen „Schreibfehler“ der Verfasser der Verträge zu betrachten, es sei denn natürlich, diese Verfasser wären sehr geistesabwesend gewesen und es wäre ihnen innerhalb desselben Artikels dreimal ein Schreibfehler unterlaufen.

73 Insgesamt halte ich den zweiten Auslegungsansatz für plausibler. Gleichwohl muss der Gerichtshof meines Erachtens im Rahmen der vorliegenden Rechtssache zu dieser Frage nicht unbedingt Stellung nehmen. Auch wenn er Gegenstand umfassender Erörterung war, ist Art. 325 Abs. 2 AEUV in der vorliegenden Rechtssache so etwas wie eine falsche Fährte. Praktisch betrachtet ergibt sich aus dem Umfang der Verpflichtung nach Art. 325 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit nach Art. 4 Abs. 3 EUV eine weitgehend identische Verpflichtung, ähnliche Maßnahmen zum Schutz der nationalen finanziellen Interessen und der finanziellen Interessen der Union zu erlassen.
c) Art. 325 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 EUV

74 Selbst wenn Art. 325 Abs. 2 AEUV in der vorliegenden Rechtssache für nicht anwendbar gehalten würde, gilt weiterhin der übergreifend anwendbare Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit nach Art. 4 Abs. 3 EUV. Aus diesem Grundsatz in Verbindung mit der allgemeinen Verpflichtung nach Art. 325 Abs. 1 AEUV ergibt sich die Verpflichtung zum Erlass von Maßnahmen gegen rechtswidrige Handlungen, die gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtet sind, nach ähnlichen Regeln wie sie für rechtswidrige Handlungen gelten, die gegen nationale finanzielle Interessen gerichtet sind.

75 Die inhaltliche Überschneidung der Verpflichtungen nach Art. 325 Abs. 2 AEUV mit dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit nach Art. 4 Abs. 3 EUV hat ihre Wurzeln im historischen Ursprung der erstgenannten Bestimmung. In gewisser Weise ist Art. 325 Abs. 2 AEUV eine bereichsspezifische

Kodifizierung der Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit (

76 Dass die Verpflichtungen nach Art. 4 Abs. 3 EUV übergreifenden Charakter haben und die gesamte Unionsrechtsordnung durchdringen, hat eine weitere Konsequenz. Die Verpflichtung zum Erlass von Maßnahmen zur Bekämpfung rechtswidriger Handlungen, die gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtet sind, nach ähnlichen Regeln wie sie für die nationalen finanziellen Interessen gelten, gilt nicht nur in Verbindung mit den Verpflichtungen nach Art. 325 Abs. 1 AEUV: Sie gilt auch in Verbindung mit den spezifischeren Verpflichtungen aus der Mehrwertsteuerrichtlinie. Da die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie zweifellos die detaillierteren Bestimmungen über die Abführung und Erhebung der Steuer sind, kann eine eingehendere Prüfung richtigerweise nach den Bestimmungen dieser Richtlinie vorgenommen werden. Auf diese gehe ich im folgenden Abschnitt dieser Schlussanträge ein.

77 Vorher erscheint es jedoch lohnenswert, eine abschließende Bemerkung hervorzuheben. Die Maßnahmen, die zur Bekämpfung von Betrugereien und sonstigen rechtswidrigen Handlungen nach Art. 325 Abs. 1 AEUV und Art. 4 Abs. 3 EUV zu erlassen sind, müssen nicht notwendigerweise strafrechtlicher Art sein. Erforderlich ist, dass die Maßnahmen effektiv und abschreckend sind. Somit können solche Maßnahmen natürlich, als ultima ratio, strafrechtliche Sanktionen beinhalten. Unterhalb dieser Ebene kann jedoch eine breitere Bandbreite von Maßnahmen, wie etwa verwaltungsrechtliche, zivilrechtliche oder organisatorische Maßnahmen, ausreichend sein, um Betrugereien und sonstige rechtswidrige Handlungen effektiv zu bekämpfen (3. Mehrwertsteuerrichtlinie und Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit

78 Art. 206 der Mehrwertsteuerrichtlinie legt die Verpflichtung der Steuerpflichtigen fest, bei der Abgabe der Steuererklärung nach Art. 250 dieser Richtlinie die Mehrwertsteuer zu entrichten. Er lässt den Mitgliedstaaten jedoch die Möglichkeit, einen anderen Termin für die Zahlung festzusetzen. Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie stellt den Mitgliedstaaten frei, Maßnahmen zu erlassen, um die Zahlung sicherzustellen – sie können weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu vermeiden.

79 Über diese Bestimmungen hinaus legt die Mehrwertsteuerrichtlinie jedoch keine weiteren spezifischen Regelungen zur Sicherstellung der ordnungsgemäßen Erhebung fest. Sie sieht keine konkreten Maßnahmen oder gegebenenfalls Sanktionen vor, die in Fällen der Nichtabführung innerhalb der von den Mitgliedstaaten nach Art. 206 der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegten Frist zu erlassen sind.

80 Die Wahl der geeigneten Sanktionen verbleibt somit im Ermessen der Mitgliedstaaten. Dieses Ermessen ist gleichwohl nicht unbegrenzt: In Ermangelung einer speziellen Bestimmung über Strafen im Fall von Verstößen sind die Mitgliedstaaten nach Art. 4 Abs. 3 EUV verpflichtet, wirksame Maßnahmen gegen Handlungen zu erlassen, die die finanziellen Interessen der Union beeinträchtigen (

81 Auf dem besonderen Gebiet der Mehrwertsteuer sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, Steuerbetrug zu bekämpfen (

82 Im Ergebnis folgt aus diesen Erwägungen, dass die nach der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 EUV vorgesehenen Verpflichtungen eindeutig über die Betrugsbekämpfung hinausgehen. Sie sind allgemeiner. Sie betreffen die genaue Erhebung der Steuer im weiteren Sinne. Sie umfassen daher nicht nur Regelungen, die die Mitgliedstaaten festlegen, um Verstöße gegen Verpflichtungen lediglich förmlicher Art zu sanktionieren, wie etwa fehlerhafte Erklärungen, sondern auch verspätete Zahlungen, sofern sie nicht über das hinausgehen, was notwendig ist, um die Ziele der Sicherstellung der genauen Erhebung der Mehrwertsteuer und der Vermeidung von Steuerhinterziehung zu erreichen (

83 Es sei noch einmal wiederholt, dass der Umstand, dass diese nationalen Maßnahmen den vorgenannten Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 EUV unterliegen, meines Erachtens ihren Charakter als nationale Maßnahmen nicht im Voraus festlegt.

Ähnlich – oder erst recht – wie Art. 325 Abs. 1 AEUV (4. Zwischenergebnis

84 Aufgrund der vorstehenden Erwägungen sind meines Erachtens Art. 4 Abs. 3 EUV, Art. 325 Abs. 1 AEUV sowie Art. 206 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie die für die vorliegende Rechtssache einschlägigen Bestimmungen. B. Beantwortung der Vorlagefragen

85 Ich werde nun die konkreten Fragen des vorlegenden Gerichts im Licht der vorstehend ermittelten anwendbaren Bestimmungen des Unionsrechts prüfen.

86 Die folgende Würdigung ist folgendermaßen aufgebaut: Erstens werde ich auf den ersten Teil der dritten Vorlagefrage des nationalen Gerichts in Bezug auf das PIF?Übereinkommen eingehen (1). Zweitens werde ich zur ersten Frage betreffend die Pflicht kommen, gleichwertige Sanktionen vorzusehen (2). Drittens werde ich zusammen die zweite Frage und den zweiten Teil der dritten Frage des nationalen Gerichts erörtern, der die Pflicht zum Erlass wirksamer, abschreckender und verhältnismäßiger Sanktionen für Verstöße gegen das Unionsrecht betrifft (3). 1. Erster Teil der dritten Frage: PIF?Übereinkommen

87 Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob der Begriff des Betrugs in Art. 1 des PIF?Übereinkommens auch die Nichtabführung bzw. die teilweise oder verspätete Abführung der Mehrwertsteuer umfasst. Es fragt, ob Art. 2 dieses Übereinkommens die Mitgliedstaaten daher verpflichtet, dieses Verhalten, wenn es Beträge über 50000 Euro betrifft, mit Freiheitsstrafe zu bestrafen.

88 Die Antwort lautet nein. Wie oben in den Nrn. 48 bis 51 der vorliegenden Schlussanträge erläutert, findet das PIF?Übereinkommen in der vorliegenden Rechtssache keine Anwendung. Nach meinem Verständnis kann der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende Verstoß nicht unter den Begriff des Betrugs nach Art. 1 Abs. 1 Buchst. b dieses Übereinkommens subsumiert werden.

89 Daher schlage ich vor, den ersten Teil der dritten Frage wie folgt zu beantworten: Unter den Begriff des Betrugs in Art. 1 Abs. 1 Buchst. b des PIF?Übereinkommens fällt nicht ein Verstoß der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art, der die Nichtabführung ordnungsgemäß erklärter Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist betrifft. 2. Erste Frage: differenzierte Schwellenbeträge und Pflicht, gleichwertige Sanktionen vorzusehen

90 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 10ter des Gesetzesdekrets 74/2000 (nach seiner Änderung durch das Gesetzesdekret 158/2015), der einen höheren Schwellenbetrag der Strafbarkeit für die Nichtabführung der Mehrwertsteuer (250000 Euro) als für Steuerabzüge (150000 Euro) festlegt, mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

91 Bei dieser Frage geht es im Wesentlichen um die Pflicht, ähnliche oder gleichwertige Sanktionen für Verstöße gegen das Unionsrecht vorzusehen, wie sie für vergleichbare Verstöße gegen nationales Recht vorgesehen sind. Im Kontext der vorliegenden Rechtssache ergibt sich diese Pflicht aus Art. 4 Abs. 3 EUV in Verbindung mit Art. 325 Abs. 1 AEUV und den oben genannten Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie.

92 Gestützt insbesondere auf den in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Mitgliedstaaten sicherstellen müssen, dass Verstöße gegen das Unionsrecht nach „ähnlichen“ sachlichen und verfahrensrechtlichen Regeln geahndet werden „wie nach Art und Schwere gleichartige Verstöße gegen nationales Recht ...“. Außerdem müssen die nationalen Stellen gegen Verstöße gegen das Unionsrecht „mit derselben Sorgfalt“ vorgehen „wie bei der Anwendung der entsprechenden nationalen Rechtsvorschriften“ (a) Welches ist die „ähnliche“ nationale Regelung?

93 Die Schwierigkeit in der vorliegenden Rechtssache besteht darin, den Bezugsrahmen zu bestimmen, nach dem die Pflicht, ähnliche Sanktionen vorzusehen, zu beurteilen ist. Was könnte als die nach Art und Schwere gleichartigen Verstöße gegen nationales Recht anzusehen sein? Welcher andere nationale gesetzliche Rahmen kann in der vorliegenden Rechtssache als Bezugspunkt dienen?

94 Die Stellungnahmen gegenüber dem Gerichtshof kommen zu dem Schluss, dass die durch das Gesetzesdekret 158/2015 eingeführten differenzierten Schwellenbeträge nicht gegen die Pflicht verstoßen, ähnliche oder gleichwertige Sanktionen vorzusehen. Die Gründe für diese Schlussfolgerung gehen jedoch auseinander.

95 Nach Ansicht der italienischen Regierung sind die beiden Verstöße überhaupt nicht vergleichbar. Nach Ansicht der Kommission sind die in Art. 10bis und Art. 10ter des Gesetzesdekrets 74/2000 eingeführten verschiedenen Schwellenbeträge vergleichbar, der Unterschied könne jedoch gerechtfertigt werden. Die österreichische Regierung trägt ein neueres Argument dahin vor, dass das Gebiet der Mehrwertsteuer von vornherein keine Probleme in Bezug auf die Pflicht aufwerfen könne, gleichwertige Sanktionen vorzusehen. Die Mehrwertsteuer stelle Einnahmen sowohl für die Mitgliedstaaten als auch für die Union dar. Die finanziellen Interessen der Union in Form der Mehrwertsteuereinnahmen seien daher stets in genau der gleichen Weise geschützt wie die nationalen finanziellen Interessen.

96 Die Beurteilung der Ähnlichkeit der Sanktionen läuft in der vorliegenden Rechtssache im Wesentlichen auf die Feststellung hinaus, ob das Mehrwertsteuersystem im Rahmen der Beurteilung der Pflicht, ähnliche Sanktionen vorzusehen, mit direkten Steuern vergleichbar ist.

97 Insoweit kommen zwei Ansätze in Betracht.

98 Erstens könnte nach einem engeren Ansatz, entsprechend demjenigen, der von der österreichischen Regierung vertreten wird, das Mehrwertsteuersystem als eine Insel ganz für sich allein betrachtet werden (und eine Einnahmequelle der Union darstellt, wäre die Pflicht, ähnliche Sanktionen vorzusehen, per se stets erfüllt).

99 Ich halte es für nachvollziehbar, warum in Bezug auf spezifischere und konkretere Fragen, in denen es im System und bei der Erhebung der Mehrwertsteuer mehr Unterschiede als Ähnlichkeiten geben mag, ein solcher Ansatz vertreten werden könnte. Nach gegenwärtiger Rechtslage wäre ein solcher Ansatz jedoch problematisch und unlogisch. Er würde das Schlüsselerfordernis, ähnliche oder vergleichbare Maßnahmen zu erlassen – die „Assimilationspflicht“ – völlig leerlaufen lassen. Die Assimilation (Gleichwertigkeit) könnte nicht mehr geprüft werden. Ihr Maßstab würde tatsächlich zu einem Zirkelschluss und wäre in und an sich selbst zu prüfen (

100 Ein zweiter, breiterer Ansatz zur Vergleichbarkeit bringt den Bezugsrahmen auf eine höhere Abstraktionsebene, indem er nach der nächstmöglichen Analogie zu dem einschlägigen Verstoß gegen das Unionsrecht innerhalb des nationalen Rechtssystems sucht. Dadurch dass die Sicht abstrakter und weiträumiger wird, wird auch deutlich, dass keine Steuer eine Insel ganz für sich allein darstellt; jede Steuer ist Teil eines (Steuer?)Kontinents, Teil des Festlands.

101 Meines Erachtens erfordert die „Assimilationspflicht“ eine solche breitere Auffassung von der Vergleichbarkeit, um die jeweiligen Verstöße gegen das nationale Recht, die nach Art und Schwere gleichartig sind, zu ermitteln, und zwar insbesondere auf dem Gebiet des Schutzes der finanziellen Interessen der Union. Dort ist der Blickwinkel naturgemäß ein struktureller, systematischer Vergleich. Eine vollständige Übereinstimmung zu fordern, würde es sehr erschweren, gleichwertige Einnahme- oder Ausgabenquellen in den Mitgliedstaaten auszumachen. Für Verstöße im Bereich der Mehrwertsteuer könnte wegen der Besonderheiten des Systems der Erhebung der Steuer nie eine Ähnlichkeit mit Verstößen im Bereich anderer Steuern angenommen werden.

102 Dagegen ist in Einzelfällen, die die Anwendung des Diskriminierungsverbots oder des Äquivalenzgrundsatzes auf einzelne Verfahrensvorschriften oder Rechtsfolgen betreffen, der Blickwinkel naturgemäß viel konkreter und viel enger. Ist dies der Fall, können die konkreten und spezifischen Unterschiede zwischen direkten und indirekten Steuern, auf dieser Abstraktionsebene betrachtet, die Vergleichbarkeit einzelner Sachverhalte durchaus ausschließen (

103 Jedenfalls hat der Gerichtshof diesen breiteren Ansatz bereits im Urteil Taricco verfolgt. Im Rahmen der Hinweise an das nationale Gericht dazu, wie die Gleichwertigkeit von Regelungen zu Verjährungsfristen in Fällen des Mehrwertsteuerbetrugs zu beurteilen ist, nahm der Gerichtshof Bezug auf die für Verbrauchsteuern auf Tabakerzeugnisse geltenden Verjährungsfristen (

104 In der vorliegenden Rechtssache ist die nächstliegende Analogie zum Tatbestand der Nichtabführung der Mehrwertsteuer durch denjenigen, der an die Stelle des Steuerpflichtigen getreten ist, nach Art. 10ter des Gesetzesdekrets 74/2000 der Tatbestand der Nichtabführung von Steuerabzügen nach Art. 10bis desselben Dekrets. Die beiden Tatbestände weisen eine Reihe von Ähnlichkeiten auf: Ihr allgemeines Ziel ist, die Erhebung sicherzustellen. Beide Tatbestände erfassen ein Verhalten, das eine Nichtabführung innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist betrifft. Die systematische Parallele beider Bestimmungen ergibt sich aus dem italienischen Recht selbst, das beide Tatbestände im gleichen Gesetz und in miteinander in engem Zusammenhang stehenden parallelen Bestimmungen regeln wollte.

105 Ich kann daher keine besondere logische Schwierigkeit in der Annahme erkennen, dass Art. 10bis die Bestimmung ist, die Art. 10ter des Gesetzesdekrets 74/2000 „ähnlich“ ist. Die beiden Tatbestände sind vergleichbar. Fraglich ist sodann, ob die differenzierten Schwellenbeträge in beiden Bestimmungen zu rechtfertigen sind. b) Ist die Differenzierung gerechtfertigt?

106 Die italienische Regierung hat die Gründe zu erläutern gesucht, die den Gesetzgeber dazu veranlasst haben, verschiedene Schwellenbeträge für die Verstöße der Nichtabführung von Mehrwertsteuer bzw. der Nichtabführung von Steuerabzügen festzusetzen.

107 Erstens, dies sei vorangestellt, hat die italienische Regierung in der mündlichen Verhandlung klargelegt, dass Steuerpflichtige nicht den Regelungen über Straftaten wegen Nichtabführung direkter Steuern unterlägen. Der Verstoß, auf den Art. 10bis sich beziehe, betreffe nicht den Steuerpflichtigen, sondern die Person, die verpflichtet ist, die Steuerabzüge an seiner Stelle abzuführen.

108 Zweitens hat die italienische Regierung neben den allgemeinen strukturellen Unterschieden, die sich aus dem Charakter direkter und indirekter Steuern ergeben, spezifische Gründe für die Differenzierung vorgetragen. Diese beziehen sich auf den höheren Schweregrad und die größere Schwierigkeit der Aufdeckung und Erhebung.

109 Zum einen erläutert die italienische Regierung im Hinblick auf die Nichtabführung der Steuerabzüge, die sich aus der dem Steuerpflichtigen ausgestellten Bescheinigung ergeben, dass Art. 10bis nicht nur die Unterlassung der Abführung, sondern auch die Ausstellung eines unrichtigen Dokuments zum Gegenstand habe. Die Aufdeckung des Versäumnisses und die Erhebung der Steuer würden daher behindert, da die an die Stelle des Steuerpflichtigen tretende Person eine Bescheinigung erhalte, die sie von der Zahlung gegenüber der Verwaltung freistelle.

110 Zum anderen trägt die italienische Regierung im Hinblick auf die Nichtabführung der sich aus der vom Steuerabführungspflichtigen eingereichten Jahressteuererklärung ergebenden Steuerabzüge vor, dass der höhere Schweregrad sich aus den Konsequenzen ergebe, die dieses Versäumnis für diejenigen, die an die Stelle von Steuerpflichtigen getreten seien, haben könne, da diese Gefahr liefen, den zweimal geschuldeten Steuerbetrag abführen zu müssen.

111 Im Rahmen beider dieser Gründe seien die Schwierigkeit der Aufdeckung des Verstoßes (

112 Natürlich mögen einige der von der italienischen Regierung vorgetragenen Argumente überzeugender erscheinen als andere. Ebenso mag nach wie vor unklar bleiben, was genau es war, was sich 2015 ereignet hat und zu der plötzlichen Notwendigkeit führte, zwischen den Schwellenbeträgen in beiden Tatbeständen zu differenzieren, und das vorher nicht gegeben war, als beide Verstöße gleich geregelt waren.

113 Fragen wie die vorliegende fallen jedoch meines Erachtens genau in den Bereich, in dem die Mitgliedstaaten befugt sind, ihre eigenen gesetzgeberischen Entscheidungen zu treffen. Die italienische

Regierung hat meines Erachtens plausible Gründe dafür angeführt, warum sie eine Differenzierung vornehmen wollte. Sie hat ferner dargelegt, dass insoweit ein Entscheidungsfindungsprozess auf der nationalen Ebene stattgefunden hat. Wenn dem Umfang des Verfahrensermessens und der institutionellen Autonomie auf diesem Gebiet eine Bedeutung zukommt, kann es nicht Aufgabe des Gerichtshofs sein, solche nationalen gesetzgeberischen Entscheidungen zu hinterfragen, die darüber hinaus in das breitere und komplexere gesetzliche Gefüge des Steuerrechts der Mitgliedstaaten eingebettet sind.

114 Daher steht Art. 4 Abs. 3 EUV in Verbindung mit Art. 325 Abs. 1 AEUV und der Mehrwertsteuerrichtlinie meines Erachtens nationalen Regelungen nicht entgegen, die im Rahmen der Bestimmung der Strafbarkeit des Verhaltens der Nichtabführung einer Steuer innerhalb der gesetzlichen Frist einen Schwellenbetrag festlegen, der für die Mehrwertsteuer höher ist als derjenige, der für Steuerabzüge gilt. 3. Zweite Frage und zweiter Teil der dritten Frage: Strafaufhebung und wirksame und abschreckende Sanktionen

115 Das nationale Gericht hat außerdem Zweifel im Hinblick auf die möglichen Auswirkungen der beiden durch das Gesetzesdekret 158/2015 eingeführten Änderungen auf die Wirksamkeit und die abschreckende Wirkung der nach dem Gesetzesdekret 74/2000 vorgesehenen strafrechtlichen Sanktionen geäußert.

116 Erstens möchte das vorlegende Gericht mit seiner zweiten Frage wissen, ob Art. 4 Abs. 3 EUV in Verbindung mit Art. 325 Abs. 1 AEUV und der Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Strafbarkeit der für Steuerangelegenheiten verantwortlichen Personen aufhebt, wenn die von ihnen vertretene Körperschaft den Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer, einschließlich wegen der verspäteten Zahlung angefallener Zinsen und Verwaltungsbußgelder, vor Eröffnung der Hauptverhandlung im ersten Rechtszug abführt. Das nationale Gericht betont, dass das italienische System gegen diese Personen keine andere Sanktion, nicht einmal verwaltungsrechtlicher Art, vorsieht.

117 Zweitens fragt das vorlegende Gericht mit dem zweiten Teil der dritten Frage, ob Art. 325 Abs. 1 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die diese für Steuerangelegenheiten verantwortlichen Personen für die unterlassene, teilweise oder verspätete Abführung der Mehrwertsteuer bei Beträgen, die die Mindestschwelle von 50000 Euro nach dem PIF-Übereinkommen um das Drei- oder Fünffache übersteigen, von einer verwaltungs- und strafrechtlichen Verantwortlichkeit freistellt.

118 Beide Fragen betreffen die Pflicht der Mitgliedstaaten, wirksame und abschreckende Sanktionen zu erlassen. Ich prüfe beide Fragen nacheinander in diesem Abschnitt. a) Neuer Strafaufhebungsgrund

119 Nach Ansicht der Kommission ist die zweite Frage zu dem durch das Gesetzesdekret 158/2015 eingeführten neuen Strafaufhebungsgrund (neuer Art. 13 Abs. 1 des Gesetzesdekrets 74/2000) für unzulässig zu erklären. Angesichts dessen, dass die Schwelle für Verstöße im Bereich der Mehrwertsteuer (250000 Euro) in der vorliegenden Rechtssache nicht erreicht worden sei (der geschuldete Betrag belief sich auf 175272 Euro) könne dieser Grund in der vorliegenden Rechtssache nicht anwendbar sein.

120 Dem stimme ich zu. Falls der Gerichtshof sich den von mir vorgeschlagenen Antworten auf die erste und dritte Frage anschließt, wird die zweite Frage nämlich keiner Beantwortung bedürfen. Um den Gerichtshof jedoch vollumfänglich zu unterstützen, werde ich eine kurze Zusammenfassung einer Antwort auf diese konkrete Frage für den Fall geben, dass der Gerichtshof zu einem anderen Schluss gelangt.

121 Allgemein (

122 Meines Erachtens verstößt der in Rede stehende neue Strafaufhebungsgrund nicht gegen die Verpflichtung, wirksame und abschreckende Sanktionen vorzusehen.

123 Erstens und allgemein betrachtet folgt aus der Verpflichtung, verhältnismäßige, wirksame und abschreckende Sanktionen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zu erlassen, nicht notwendigerweise die Verpflichtung, Sanktionen strafrechtlicher Art vorzusehen (

124 Im Kontext der Mehrwertsteuer kann die Nichtabführung der ordnungsgemäß erklärten Steuer innerhalb der gesetzlichen Frist nicht als Verstoß von einer solchen Schwere angesehen werden, dass die Pflicht, wirksame und abschreckende Maßnahmen zu erlassen, es stets erforderlich machen würde, strafrechtliche Sanktionen vorzusehen (

125 Zweitens sind die Wirksamkeit und die abschreckende Wirkung der vom italienischen Gesetzgeber vorgesehenen Maßnahmen zur Sicherstellung der Erhebung der Mehrwertsteuer in einem breiteren, systematischen Rahmen zu betrachten. Gebührend zu berücksichtigen ist das Zusammenspiel verschiedener, im Fall der Nichtabführung der Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlichen Frist anwendbarer straf- und verwaltungsrechtlicher Sanktionen (

126 Die italienische Regierung hat erläutert, dass die zur Abführung der Steuer verpflichteten Körperschaften nach Art. 13 Abs. 1 des Gesetzesdekrets 471/1997 jedenfalls einem System verwaltungsrechtlicher Sanktionen unterliegen, die bis zu 30 % des nicht abgeführten Betrags zuzüglich Zinsen erreichen können. Die Entstehungsgeschichte der fraglichen Änderung zeigt, dass dem Vorhandensein verwaltungsrechtlicher Sanktionen – die weiterhin für die Fälle Geltung haben, die den Schwellenbetrag für strafrechtliche Sanktionen nicht erreichen – bei der Modifizierung des Schwellenbetrags im Gesetzesdekret 158/2015 gebührend Rechnung getragen wurde (

127 Selbst wenn mit anderen Worten der verantwortliche Geschäftsführer der rechtsfähigen Körperschaft, die die Steuer schuldet, der Strafbarkeit entgehen kann, wenn die rechtsfähige Körperschaft die Zahlung schließlich vornimmt, wird die rechtsfähige Körperschaft, die in erster Linie verantwortlich ist, noch Zinsen und Verwaltungsbußgeldern für die verspätete Abführung zu zahlen haben.

128 Es mag an dieser Stelle hilfreich sein, einen Schritt zurückzutreten und zu versuchen, den Wald und nicht nur den einzelnen Baum zu sehen. Welches Ziel wird damit verfolgt, dass die verspätete Zahlung von der Staatskasse geschuldeten Beträgen unter Strafe gestellt wird? Vielleicht im Gegensatz zu anderen Straftaten, bei denen der verursachte Schaden nicht rückgängig gemacht werden kann und das vorrangige Ziel der Sanktion in der Bestrafung des Täters und im Einwirken auf sein Verhalten liegt, liegt bei Abgaben- oder Steuerstraftaten das Ziel auch darin, mit der Androhung einer strafrechtlichen Sanktion die Zahlung im Einzelfall zu erzwingen und so allgemeiner die Einhaltung von Vorschriften in der Zukunft zu fördern. Mit anderen Worten ist die Strafbarkeit an sich nicht der einzige Zweck. Ein weiterer Zweck der Sanktion wird wahrscheinlich darin liegen, die Solidität des Steuerwesens zu wahren und die Einhaltung von Vorschriften zu fördern. Dieser Logik folgend steht der Umstand, dass dem Täter vor Beginn der Hauptverhandlung eine letzte Chance zur Einhaltung der Vorschriften gegeben wurde, tatsächlich der Wirksamkeit der Durchsetzung nicht entgegen, eher im Gegenteil (

129 Vor diesem Hintergrund trägt der in Art. 13 des Gesetzesdekrets 74/2000 eingeführte Strafaufhebungsgrund zur Einhaltung der Vorschriften bei und fördert daher die Wirksamkeit und die abschreckende Wirkung des Systems ihrer Durchsetzung. Die Wirksamkeit der Sanktionen steht mit dem Anreiz zur Abführung der Steuer in Zusammenhang. Die abschreckende Wirkung wird dadurch sichergestellt, dass nicht nur die Hauptforderung, sondern auch angefallene Zinsen und Verwaltungsbußgelder in jeweiliger Höhe übernommen werden müssen.

130 erinnert sei daran, dass der Gerichtshof in der Vergangenheit eine progressive Sanktionsregelung für geeignet befunden hat, die Regulierung von Zahlungen zu fördern (

131 Schließlich ist im Blick zu behalten, dass die Mitgliedstaaten im Geltungsbereich des Unionsrechts zwar wirksame und abschreckende Sanktionen vorsehen, aber auch den Grundsatz der

Verhältnismäßigkeit einhalten müssen. Aus den vorbereitenden Materialien zum Gesetzesdekret 158/2015 wird deutlich, dass der italienische Gesetzgeber sich für eine progressive Skala verwaltungs- und strafrechtlicher Sanktionen entschieden hat. Aufgrund von Verhältnismäßigkeitserwägungen hat er strafrechtliche Sanktionen den schwersten Fällen vorbehalten. In diesem Kontext kann der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende Strafaufhebungsgrund auch dahin betrachtet werden, dass er weitere Verhältnismäßigkeitserwägungen in die Gesamtheit der Durchsetzungsregelung einbringt. b) Relevanz des Schwellenbetrags von 50000 Euro nach dem PIF-Übereinkommen

132 Was den zweiten Teil der dritten Frage des vorlegenden Gerichts angeht, ist der Schwellenbetrag des PIF-Übereinkommens meines Erachtens kein geeigneter Bezugspunkt für die Beurteilung der Wirksamkeit von Sanktionen außerhalb des durch dieses konkrete Instrument definierten Rahmens.

133 Erstens und in erster Linie fällt der in Rede stehende Verstoß, wie in den Nrn. 48 bis 51 der vorliegenden Schlussanträge erläutert, nicht in den Geltungsbereich des PIF-Übereinkommens. Der durch das PIF-Übereinkommen festgelegte Schwellenbetrag ist nur für den konkreten Verstoß des Betrugs relevant.

134 Zweitens und als nachrangiges Argument dient der Schwellenbetrag von 50000 Euro nach Art. 2 des PIF-Übereinkommens nur als Kriterium zur Bestimmung eines Mindestbetrags, über dem der Betrug als so schwer anzusehen ist, dass er Freiheitsstrafen, die zu einer Auslieferung führen können, nach sich ziehen muss. Der Schwellenbetrag von 50000 Euro gilt indes von vornherein nicht als allgemeiner Schwellenbetrag für eine Strafbarkeit als solche.

135 Daher kann der Schwellenbetrag nach dem PIF-Übereinkommen meines Erachtens nicht einmal für eine breitere Analogie herangezogen werden. Er ist in einem Fall wie dem vorliegenden überhaupt nicht von Bedeutung. c) Zwischenergebnis

136 Im Ergebnis schlage ich dem Gerichtshof vor, die zweite Frage und den zweiten Teil der dritten Frage wie folgt zu beantworten: Die Pflicht, wirksame, abschreckende und verhältnismäßige Sanktionen vorzusehen, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen, die sich aus Art. 325 Abs. 1 AEUV und Art. 4 Abs. 3 EUV in Verbindung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, steht einer nationalen Regelung der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Art nicht entgegen, die ein System verwaltungsrechtlicher Sanktionen vorsieht und die für Steuerangelegenheiten verantwortlichen natürlichen Personen von der straf- und verwaltungsrechtlichen Verantwortlichkeit für die Nichtabführung ordnungsgemäß erklärter Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist bei Beträgen, die die Mindestschwelle von 50000 Euro nach dem PIF-Übereinkommen um das Drei- oder Fünffache übersteigen, freistellt; von der strafrechtlichen Verantwortlichkeit freistellt, wenn die Körperschaft, für die sie gelten, die geschuldete Mehrwertsteuer einschließlich Zinsen und Verwaltungsbußgelder vor Eröffnung der Hauptverhandlung im ersten Rechtszug verspätet abgeführt hat. C. Wirkungen einer möglichen Unvereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht

137 In den vorliegenden Schlussanträgen habe ich dem Gerichtshof vorgeschlagen, die Fragen des vorlegenden Gerichts dahin zu beantworten, dass die einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts den Änderungen durch das Gesetzesdekret 158/2015 nicht entgegenstehen. Für den Fall, dass der Gerichtshof zum gleichen Ergebnis gelangt, müsste auf die möglichen (zeitlichen) Wirkungen der Feststellung einer Unvereinbarkeit in der vorliegenden Rechtssache nicht eingegangen werden.

138 Falls der Gerichtshof anders entscheiden sollte, müsste auf die Wirkungen der Unvereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht eingegangen werden. Insbesondere müssten die praktischen Auswirkungen geprüft werden, die sich aus dem Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts ergeben, d. h. das Erfordernis, dem Unionsrecht widersprechende nationale Rechtsvorschriften unangewendet zu lassen. Dies müsste im Licht des vorliegenden Sachverhalts geschehen, wo die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften mildere strafrechtliche Bestimmungen in einem laufenden Strafverfahren darstellen.

139 Um den Gerichtshof vollumfänglich zu unterstützen, werde ich einige abschließende Gedanken zu dieser Fragestellung beitragen, da sie vom vorlegenden Gericht ausdrücklich angesprochen und von den Verfahrensbeteiligten in der mündlichen Verhandlung erörtert worden ist.

140 Das nationale Gericht hat die Ansicht geäußert, dass wenn die Änderungen durch das Gesetzesdekret 158/2015 als mit dem Unionsrecht unvereinbar anzusehen wären, eine anschließende Nichtanwendung der milderen Bestimmungen weder dem Gesetzmäßigkeitsgrundsatz noch dem Grundsatz der *lex mitior*, die in Art. 49 Abs. 1 der Charta verankert sind, widersprechen würde. Erstens hätte die Nichtanwendung der nationalen Bestimmungen in der durch das Gesetzesdekret 158/2015 geänderten Fassung die (erneute) Anwendung der früheren Fassung dieser Bestimmungen, die zum Zeitpunkt des einschlägigen Sachverhalts in Kraft gewesen sei, zur Folge. Zweitens wären die neuen Bestimmungen, wenn sie für mit dem Unionsrecht unvereinbar erklärt würden, zu keinem Zeitpunkt rechtmäßig Bestandteil der italienischen Rechtsordnung gewesen. Da die Entscheidungen des Gerichtshofs in Vorabentscheidungsverfahren Ex-tunc-Wirkung haben, müsste eine in diesem Rahmen ausgelegte Bestimmung in der vom Gerichtshof vorgegebenen Weise auch auf Rechtsverhältnisse angewendet werden, die dem Urteil zeitlich vorausgegangen, aber noch nicht abgeschlossen sind.

141 Die Kommission und die italienische Regierung haben sich in der mündlichen Verhandlung mit diesen Argumenten auseinandergesetzt. Sie sind offenbar der Ansicht, dass die mildere Bestimmung des nationalen Rechts in der vorliegenden Rechtssache nicht unangewendet bleiben könne, selbst wenn diese Bestimmungen für mit dem Unionsrecht unvereinbar erklärt würden.

142 Ich stimme mit der Kommission und der italienischen Regierung überein. Meines Erachtens schließt das Gesetzmäßigkeitsprinzip die Möglichkeit aus, mildere Strafgesetze während eines laufenden Strafverfahrens unangewendet zu lassen, selbst wenn festgestellt würde, dass diese milderen Regelungen mit dem Unionsrecht unvereinbar sind. Mit anderen Worten muss in einem Fall wie dem vorliegenden der Vorrang der Bestimmungen des Unionsrechts, wonach die Mitgliedstaaten die Pflicht haben, wirksame, abschreckende und ähnliche Sanktionen vorzusehen, in einer Weise angewendet werden, die mit den sonstigen Bestimmungen über die Gleichwertigkeit innerhalb der Unionsrechtsordnung im Einklang steht, nämlich mit dem Grundsatz der *lex mitior* nach Art. 49 Abs. 1 der Charta in Verbindung mit dem Vertrauensschutz und der Rechtssicherheit, die im Licht des spezifischen Kontexts des Strafrechts zu betrachten sind.

143 Es ist unstreitig, dass nach dem Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts die Bestimmungen der Verträge und unmittelbar geltende sekundärrechtliche Bestimmungen zur Folge haben, dass allein durch ihr Inkrafttreten entgegenstehende nationale Bestimmungen unanwendbar werden (

144 Die Pflicht zur Nichtanwendung stellt vielleicht die vehementeste Ausprägung dieses Grundsatzes dar. Die praktischen Folgen des Vorrangs im Einzelfall müssen jedoch gegen den allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit und, vor allem auf dem Gebiet des Strafrechts, gegen den Gesetzmäßigkeitsgrundsatz abgewogen und mit diesen in Einklang gebracht werden. Die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, eine wirksame Erhebung der Mittel der Union zu garantieren, darf schließlich nicht den Rechten nach der Charta zuwiderlaufen (*lex mitior* und der Rechtssicherheit festschreiben).

145 In der nachfolgenden Würdigung komme ich zu der Ansicht, dass der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit, der richtigerweise nicht nur minimalistisch zu verstehen ist (1), sondern weiter dahin, dass er auch die *Lex-mitior*-Regel sowie das Gebot erhöhter Rechtssicherheit im Bereich des Strafrechts umfasst (2), in der vorliegenden Rechtssache gebietet, dass die milderen Bestimmungen des Gesetzesdekrets 158/2015 nicht unangewendet bleiben dürfen (3). Das letztere Ergebnis gilt unabhängig davon, ob die mögliche Unvereinbarkeit mit dem Unionsrecht für das Primärrecht (Art. 325 Abs. 1 AEUV) oder für die Mehrwertsteuerrichtlinie festgestellt würde. 1. „Kern“ des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes: Rückwirkungsverbot

146 Aus dem Gesetzmäßigkeitsgrundsatz nach Art. 49 Abs. 1 der Charta folgt zuvorderst das Rückwirkungsverbot. Es ist in den ersten beiden Sätzen dieser Bestimmung geregelt (

147 Als vom „Kern“ des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes, der die stärkste und spezifischste Ausprägung des Grundsatzes der Rechtssicherheit darstellt (materiellen Elemente der Definition von Straftaten und Strafen. Er setzt voraus, dass das Gesetz die Straftaten und Strafen klar definiert, die zu dem Zeitpunkt gelten, zu dem die strafbare Handlung oder Unterlassung begangen wurde. Diese Voraussetzung ist erfüllt, sobald die Rechtsunterworfenen anhand des Wortlauts der einschlägigen Bestimmung und erforderlichenfalls mit Hilfe ihrer Auslegung durch die Rechtsprechung erkennen können, welche Handlungen und Unterlassungen ihre strafrechtliche Verantwortung begründen (

148 Sollte somit das nationale Recht in seiner zum im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt anwendbaren Fassung keine Vorschrift enthalten haben, die ausdrücklich eine strafrechtliche Verantwortlichkeit für ein bestimmtes Verhalten vorsah, „so verbietet der Grundsatz ‚Keine Strafe ohne Gesetz‘, wie er in Art. 49 Abs. 1 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union verankert ist, ein solches Verhalten strafrechtlich zu sanktionieren, und zwar auch dann, wenn die nationale Regelung unionsrechtswidrig sein sollte“ (

149 Der „Kern“ des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes, wie er in Art. 49 Abs. 1 Satz 1 und 2 der Charta zum Ausdruck kommt, verbietet somit die rückwirkende Anwendung neuer strafrechtlicher Regelungen, die die Bestimmung von Straftaten und Strafen betreffen, die zum Zeitpunkt der Begehung der strafbaren Handlung nicht in Kraft waren. Zwei Aspekte verdienen, hier hervorgehoben zu werden: die Begrenzung auf die materiellen Elemente der Handlung oder Strafe und das Abstellen auf einen bestimmten Zeitpunkt – den der Begehung der Handlung oder Unterlassung. 2. Weiteres Verständnis des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes: lex mitior und Rechtssicherheit im Bereich des Strafrechts

150 Der Inhalt der in Art. 49 Abs. 1 vorgesehenen Garantien endet dort jedoch nicht. Meiner Ansicht nach ist der wahre Inhalt der in Art. 49 Abs. 1 vorgesehenen Garantien in beiden der soeben skizzierten Dimensionen weiter: sowohl materiell als auch zeitlich.

151 Ohne in eine vertiefte Erörterung der Frage einzutreten, was genau materiell umfasst ist, mag vielleicht einfach daran erinnert sein, dass nach der EMRK der genaue Geltungsbereich von Art. 7 Abs. 1 ebenfalls alles andere als klar ist. Insbesondere war der Begriff „Strafe“ und sein Geltungsbereich Gegenstand einiger Entwicklung der Rechtsprechung. Vor Kurzem hat die Große Kammer des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) im Urteil Del Río Prada darauf hingewiesen, dass die Abgrenzung zwischen einer „Strafe“ (dem „materiellen“ Gehalt, der von Art. 7 Abs. 1 EMRK umfasst sein soll) und einer Maßnahme, die die Durchführung oder Vollstreckung einer Strafe betrifft (und tendenziell eher zu den Elementen des „Verfahrens“ zählt) nicht klar gezogen sei (

152 Für eine solche folgen- oder wirkungsorientierte Beurteilung spricht viel; sie betrachtet weniger die Feinheiten der einzelnen nationalen Systematik, die sich natürlich zwischen den Mitgliedstaaten unterscheiden kann, sondern konkreter die tatsächliche Anwendung der Regelungen. Vor allem jedoch bildet sie vielleicht am besten ab, worauf der Fokus des wirksamen Schutzes der Grundrechte liegen sollte: dem Einzelnen und der Wirkung, die eine Regelung auf seine Rechtsstellung hat, und nicht den systematischen Etiketten, mit denen das jeweilige nationale Recht sie versieht.

153 Daher kann, auch wenn im Wortlaut von Art. 49 Abs. 1 Satz 3 der Charta von einer „milderen Strafe“ die Rede ist, diese Bestimmung meines Erachtens nicht dahin ausgelegt werden, dass sie sich nur und ausschließlich auf die Schwere der Strafe bezieht. Sie ist dahin auszulegen, dass sie auch zumindest alle Tatbestandsmerkmale einer Straftat einschließt, und zwar aus einem einfachen Grund: Wenn nach der Begehung der Straftat ein neues Gesetz erlassen wird, das die Definition der Straftat zugunsten des Beschuldigten ändert, hätte dies zur Folge, dass seine Tat (überhaupt) nicht mehr strafbar wäre. Wenn die Strafbarkeit entfällt, hätte dies zur Folge, dass keine Strafe verhängt werden kann. Keine Strafe ist gewiss eine mildere Strafe. Es wäre schlicht unlogisch, in diesem Fall darauf zu beharren, dass das neue

Gesetz streng betrachtet nicht unmittelbar „Strafen“ regelt.

154 Der für die vorliegende Rechtssache wichtigere Aspekt ist vielleicht der zweite: die zeitliche Dimension dessen, was durch den Gesetzmäßigkeitsgrundsatz geschützt ist. In dieser Hinsicht macht der Wortlaut von Art. 49 Abs. 1 Satz 3 der Charta bereits klar, dass dieser Grundsatz sich auch auf die Zeit nach der Begehung der Straftat bezieht. Satz 3 sieht die rückwirkende Anwendung der milderen Strafe vor: *lex mitior*.

155 Die *Lex-mitior*-Regel war vom Gerichtshof bereits als ein sich aus den gemeinsamen Verfassungstraditionen der Mitgliedstaaten ergebender allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts anerkannt worden (*lex mitior* nicht von Art. 7 EMRK umfasst war, und hat ihn als ein von dieser Bestimmung implizit umfasstes Element anerkannt; dies erfolgte auch unter dem Einfluss des nach dem Unionsrecht gewährten weiteren Schutzes (

156 Der Grundsatz *lex mitior* stellt tatsächlich eine Ausnahme vom Verbot der rückwirkenden Anwendung des Strafrechts dar. Er erlaubt eine Rückwirkung in *bonam partem*. Eine Rückwirkung in *malam partem* ist somit logischerweise untersagt.

157 Nach der jüngeren Rechtsprechung des EGMR folgt aus dem Grundsatz der Rückwirkung des milderen Strafgesetzes, dass „wenn das zum Zeitpunkt der Begehung einer Straftat geltende Strafrecht und spätere, vor Ergehen eines endgültigen Urteils erlassene Strafgesetze voneinander abweichen, das Gericht das Gesetz anwenden muss, dessen Bestimmungen für den Beschuldigten günstiger sind“ (*lex mitior* für Bestimmungen, die Straftaten und Strafen definieren (

158 Der genaue Inhalt der *Lex-mitior*-Regel ist jedoch alles andere als geklärt. Dieser Grundsatz beruht auf einer besonderen Grunderwägung: Es „[handelt] sich um zeitlich aufeinanderfolgende Rechtsvorschriften ..., und [er] beruht auf der Feststellung, dass der Gesetzgeber entweder hinsichtlich der strafrechtlichen Qualifikation der Handlung oder der für eine Straftat zu verhängenden Strafe seine Ansicht geändert hat“ (*lex mitior* zugrunde liegen. Der Grundsatz *lex mitior* folgt diesen Ansichten zufolge nicht unbedingt aus den Erfordernissen der Vorhersehbarkeit oder Rechtssicherheit. Er beruhe lediglich auf Billigkeitserwägungen, die den Änderungen der Ansicht des Gesetzgebers zu einem Fehlverhalten Rechnung tragen (

159 Unabhängig davon, wie die *Lex-mitior*-Regel genau zu werten ist, ist ihre Anwendung unschwer verständlich: Sofern es sich nicht um einen klaren Fall einer von Eigeninteressen geleiteten Rechtsetzung oder gar um einen Missbrauch von Gesetzgebungsverfahren handelt (*lex mitior* seinem Wesen nach ein „Fahrschein für eine einfache Fahrt“ zu einem milderen Bestimmungsort. Er hat zur Folge, dass nach der Begehung der Tat neue strafrechtliche Regelungen nur zugunsten des Beschuldigten angewendet werden dürfen. In eher unwahrscheinlichen Fallgestaltungen könnte dies sogar wiederholt zugunsten des Beschuldigten geschehen. Auch dies kann mit dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck von Art. 49 Abs. 1 Satz 3 der Charta in Einklang gebracht werden. Was meines Erachtens jedoch mit dieser Bestimmung nicht in Einklang gebracht werden kann, ist eine Rückkehr zu der strengeren Bestimmung, sobald der Grundsatz *lex mitior* richtigerweise zur Anwendung gelangt ist, oder der Erlass neuer, strengerer strafrechtlicher Regelungen und ihre rückwirkende Anwendung. Wäre dies der Fall, würde die *Lex-mitior*-Regel zu einer instabilen, umkehrbaren Regel, die ein Hin und Her von Änderungen strafrechtlicher Regelungen nach der Begehung der Tat erlauben würde.

160 Daher sind der Grundsatz der *lex mitior* und der Grundsatz der Rechtssicherheit nicht auf den Zeitpunkt beschränkt, zu dem die Taten begangen wurden. Sie gelten während des gesamten Strafverfahrens (

161 Hinzuweisen ist nämlich darauf, dass die Anwendung des Grundsatzes der *lex mitior* selbst in den breiteren Grundsatz der Rechtssicherheit eingebettet ist, wonach Rechtsvorschriften klar und bestimmt sein müssen und ihre Anwendung für den Einzelnen voraussehbar sein muss (

162 Der Grundsatz *lex mitior* ist daher Bestandteil der grundlegenden rechtlichen Regelungen über die zeitliche Anwendbarkeit später erlassener strafrechtlicher Bestimmungen. Die Erfordernisse der Vorhersehbarkeit und Rechtssicherheit schließen daher auch seine Anwendung als Bestandteil der nationalen Rechtsordnung und der Unionsrechtsordnung ein. Es wäre mit diesen, für den Grundsatz der Rechtssicherheit wesentlichen Erfordernissen unvereinbar, ein milderes Strafgesetz nach seinem Erlass und Wirksamwerden unangewendet zu lassen und so ein strengeres Strafgesetz erneut anwendbar werden zu lassen, selbst wenn dieses zum Zeitpunkt der Begehung der Tat in Kraft war.

163 Im Ergebnis steht meines Erachtens der nach Art. 49 Abs. 1 Satz 3 der Charta garantierte Grundsatz *lex mitior* einer Rückkehr zu früheren, strengeren Regelungen der Tatbestandsmerkmale von Straftaten und Strafen entgegen, wenn die später ordnungsgemäß erlassene nationale Regelung ein berechtigtes Vertrauen in der persönlichen Sphäre des Beschuldigten begründet hat. Diese Garantie kann entweder als Bestandteil einer breiteren Ebene des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes oder als eigenständiges Recht angesehen werden, das sich aus den Erfordernissen der Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit von Strafgesetzen ergibt.

164 Das zugrunde liegende Grundanliegen ist klar: Einzelne müssen sich auf ordnungsgemäß verkündete Strafgesetze (

165 Das Unionsrecht ist selbstverständlich Bestandteil der nationalen Rechtsordnungen. Es muss daher bei der Beurteilung der Einhaltung von Rechtsvorschriften berücksichtigt werden. Es könnte somit die Ansicht vertreten werden, dass *ignorantia legis europae non excusat*. Ein Einzelner, der seine Steuern nicht abführt, kann keinen „Anspruch auf Straflosigkeit“ haben, wenn dieser durch nationale Rechtsvorschriften garantiert wird, die mit dem Unionsrecht unvereinbar sind.

166 In Fällen wie dem vorliegenden erscheint mir diese Annahme auf verschiedenen Ebenen sehr schwer vertretbar. Wenn allein auf die Ebene der praktischen Auswirkungen abgestellt wird, kann vernünftigerweise wirklich erwartet werden, dass Einzelpersonen verkündete nationale Gesetze selbst fortwährend auf ihre Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht prüfen und auf dieser Grundlage über ihre strafrechtliche Verantwortlichkeit entscheiden? Selbst wenn man annähme, dass dies in Fällen tatsächlich zu erwarten ist, in denen die nationalen Rechtsvorschriften „X“ besagen und eine klare Regel des Unionsrechts „nicht X“ besagt, kann es auch im Hinblick auf die Vereinbarkeit nationaler Bestimmungen mit eher „wortkargen“ Bestimmungen des Unionsrechts, wie etwa Art. 325 Abs. 1 AEUV, erwartet werden, dessen Auslegung die (in der Tat wiederholte) Aufmerksamkeit der Großen Kammer des Gerichtshofs in Anspruch nimmt? 3. Auswirkungen des Grundsatzes der *lex mitior* und der Rechtssicherheit in der vorliegenden Rechtssache

167 Der Gerichtshof wurde in der Rechtssache Berlusconi (

168 In der vorliegenden Rechtssache sind die einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts nicht nur die Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 EUV, sondern auch Bestimmungen des Primärrechts, nämlich Art. 325 Abs. 1 AEUV, die „den Mitgliedstaaten eine genaue Ergebnispflicht [auferlegen], die im Hinblick auf die Anwendung der dort aufgestellten Regel ... an keine Bedingung geknüpft ist“ (

169 Das Gebot der Beachtung der Grundsätze der Gesetzmäßigkeit – einschließlich der *Lex-mitior*-Regel – und der Rechtssicherheit schließt meines Erachtens die Möglichkeit aus, die milderen nationalen Strafvorschriften im Ausgangsverfahren unangewendet zu lassen. Zu diesem Ergebnis kann in der vorliegenden Rechtssache gegebenenfalls auf zwei Wegen gelangt werden.

170 Erstens wurden durch die Änderung, die die Strafbarkeitsschwelle für den Verstoß der Nichtabführung erklärter Mehrwertsteuer änderte (und auch den neuen Strafaufhebungsgrund hinzufügte), meines Erachtens die Tatbestandsmerkmale einer Straftat geändert. Die Festsetzung eines in Geld ausgedrückten Schwellenbetrags für das Eintreten der Strafbarkeit ist als objektives

Tatbestandsmerkmal einer Straftat anzusehen. Diese Änderung könnte somit als vom materiellen „Kern“ des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes in Verbindung mit dem Grundsatz *lex mitior* umfasst angesehen werden.

171 Zweitens: Selbst wenn angenommen würde, dass eine solche spätere Änderung nicht unter die engere Sicht des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes fällt, da sie streng betrachtet über den Zeitpunkt hinausgeht, zu dem die ursprüngliche Tat begangen wurde, wäre sie sicherlich vom weiteren Verständnis dieses Grundsatzes umfasst. Mit ihrem Inkrafttreten ließ die neue nationale Änderung die *Lex-mitior*-Regel eintreten, die ein berechtigtes Vertrauen in der persönlichen Sphäre des Beschuldigten darin begründet hat, dass die neue, mildere Bestimmung für ihn gelten wird.

172 Zwei weitere abschließende Anmerkungen sind angezeigt.

173 Erstens macht es in einem Fall wie dem vorliegenden letztlich kaum einen Unterschied, ob eine mögliche Unvereinbarkeit der nationalen Regelungen mit dem Unionsrecht für das Sekundär- oder das Primärrecht der Union festgestellt würde. Die vorstehend skizzierte Begründung und die Grenzen des Art. 49 Abs. 1 der Charta gelten übergreifend und unabhängig von der Quelle, aus der sich die Verpflichtung auf der Ebene des Unionsrechts ergibt.

174 Der Gerichtshof hat zwar hervorgehoben, dass „die unmittelbar geltenden Bestimmungen des Unionsrechts, die für alle von ihnen Betroffenen eine unmittelbare Quelle von Rechten und Pflichten sind, einerlei, ob es sich um die Mitgliedstaaten oder um solche Einzelnen handelt, die an dem Unionsrecht unterliegenden Rechtsverhältnissen beteiligt sind, ihre volle Wirkung einheitlich in sämtlichen Mitgliedstaaten vom Zeitpunkt ihres Inkrafttretens an und während der gesamten Dauer ihrer Gültigkeit entfalten [müssen]“ (

175 Andererseits ist jedoch auch anerkannt worden, dass der Ausschluss der Möglichkeit, bestimmte Vorschriften des Unionsrechts geltend zu machen, um eine strafrechtliche Verantwortlichkeit festzustellen oder zu verschärfen, nicht per se auf Richtlinien beschränkt werden kann. Ähnliche Erwägungen sind in Bezug auf Bestimmungen einer Verordnung angeführt worden, die den Mitgliedstaaten die Befugnis einräumte, Sanktionen für Verstöße gegen ihre Bestimmungen vorzusehen, und zwar gerade im Hinblick darauf, die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Rückwirkungsverbots, wie sie in Art. 7 EMRK verankert sind, zu wahren (

176 Meines Erachtens kann nicht ohne Weiteres angenommen werden, dass Vertragsbestimmungen, die den Mitgliedstaaten eine eindeutige und unbedingte Verpflichtung im Hinblick auf das zu erreichende Ergebnis auferlegen, wie dies bei Art. 325 Abs. 1 und 2 AEUV der Fall ist, ohne Weiteres unter jedweden Umständen, das sich aus den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Rechtssicherheit ergebende Erfordernis der Vorhersehbarkeit auf dem besonderen Gebiet des Strafrechts erfüllen (

177 Der Gesetzmäßigkeitsgrundsatz kann nicht dahin ausgelegt werden, dass er die schrittweise Klärung der Vorschriften über die strafrechtliche Verantwortlichkeit untersagt. Er kann jedoch „der rückwirkenden Anwendung einer neuen Auslegung einer Norm, die eine Zuwiderhandlung festlegt, entgegenstehen“ (

178 Allgemeiner und systematisch betrachtet, erscheint mir schwer verständlich, warum die Rechtsprechung zur differenzierten unmittelbaren Wirkung von Vertragsbestimmungen im Gegensatz zu Richtlinien, die selbst das Ergebnis einer historisch bedingten Entwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs und nicht einer grundsätzlichen Entscheidung aufgrund klar erkennbarer Unterschiede im Wortlaut dieser Quellen des Unionsrechts ist, in Fällen wie dem vorliegenden der entscheidende Faktor sein sollte. Sollten dogmatische Schemata der Vergangenheit, die selbst einem eifrigen Studenten des Unionsrechts schwer vermittelbar sind, wirklich in Fällen von entscheidender Bedeutung für das (Nicht?)Vorliegen einer Strafbarkeit sein, die mit den spezifischen Fragen der unmittelbaren Wirkung weitgehend nichts zu tun haben? Erst recht in einem Fall wie dem vorliegenden, in dem der Inhalt beider Ebenen der Verpflichtungen (Vertrag und Mehrwertsteuerrichtlinie) praktisch betrachtet recht ähnlich ist

und diese tatsächlich zusammen beurteilt werden?

179 Zweitens ist die durch die vorliegende Rechtssache aufgeworfene Grundfrage diejenige nach den zeitlichen Wirkungen der Entscheidungen des Gerichtshofs (inzidenten Rückwirkung: Der Gerichtshof entscheidet über die Auslegung von Bestimmungen des Unionsrechts ex tunc, und diese Auslegung bekommt sofort für alle laufenden (und gelegentlich sogar abgeschlossenen) (Ex-tunc-Anwendung dieser gerichtlichen Entscheidungen aufrechtzuerhalten (

180 Eine letztliche Unvereinbarkeit der nationalen Regelungen mit dem Unionsrecht führt nicht dazu, dass die nationalen Regelungen inexistent sind (

181 Hervorgehoben sei, dass die Annahme, dass der Grundsatz lex mitior und das Erfordernis der Rechtssicherheit im Bereich des Strafrechts unionsrechtlich der Nichtanwendung der milderen Regelungen des nationalen Rechts entgegenstehen, keine wesentliche Überprüfung des in der Tat eher restriktiven Ansatzes zur Begrenzung der zeitlichen Wirkungen der Entscheidungen des Gerichtshofs erforderlich machen dürfte. Sie würde lediglich eine enge Ausnahme für die einzelnen laufenden Strafsachen notwendig machen und die allgemeinen normativen Folgen der Unvereinbarkeit unberührt lassen. Die Feststellungen des Gerichtshofs könnten natürlich zu einem Vertragsverletzungsverfahren wegen Nichterfüllung der sich daraus ergebenden Verpflichtungen führen (V. Ergebnis

182 Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Tribunale di Varese (Bezirksgericht Varese) gestellten Fragen wie folgt zu beantworten: Unter den Begriff des Betrugs in Art. 1 Abs. 1 Buchst. b des PIF-Übereinkommens über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften fällt nicht ein Verstoß der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art, der die Nichtabführung ordnungsgemäß erklärter Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist betrifft. Art. 4 Abs. 3 EUV in Verbindung mit Art. 325 Abs. 1 AEUV und der Mehrwertsteuerrichtlinie steht nationalen Regelungen nicht entgegen, die im Rahmen der Bestimmung der Strafbarkeit des Verhaltens der Nichtabführung einer Steuer innerhalb der gesetzlichen Frist einen Schwellenbetrag festlegen, der für die Mehrwertsteuer höher ist als derjenige, der für Steuerabzüge gilt. Die Pflicht, wirksame, abschreckende und verhältnismäßige Sanktionen vorzusehen, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen, die sich aus Art. 325 Abs. 1 AEUV und Art. 4 Abs. 3 EUV in Verbindung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, steht einer nationalen Regelung der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Art nicht entgegen, die ein System verwaltungsrechtlicher Sanktionen vorsieht und die für Steuerangelegenheiten verantwortlichen natürlichen Personen von der straf- und verwaltungsrechtlichen Verantwortlichkeit für die Nichtabführung ordnungsgemäß erklärter Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist bei Beträgen, die die Mindestschwelle von 50000 Euro nach dem PIF-Übereinkommen um das Drei- oder Fünffache übersteigen, freistellt; von der strafrechtlichen Verantwortlichkeit freistellt, wenn die Körperschaft, für die sie gelten, die geschuldete Mehrwertsteuer einschließlich Zinsen und Verwaltungsbußgelder vor Eröffnung der Hauptverhandlung im ersten Rechtszug verspätet abgeführt hat.

Zitiervorschlag: Europäischer Gerichtshof, Schlussanträge des Generalanwalts vom 13.07.2017 – C-574/15, ECLI:EU:C:2017:553

Quelle: curia.europa.eu, abgerufen 27.07.2026

Nicht-amtliche Fassung — maßgeblich ist die Fassung in der Originalsprache (CURIA: <https://curia.europa.eu>)

Provided by nu:legal (<https://recht.nulegal.eu>), the leading open legal database: AI-first, expanding daily, German and European law and case law in full text, free, with an open API for AI agents. Text and data mining expressly permitted. Herausgeber: Nulegal GmbH, Potsdam.

Dieses Dokument: <https://recht.nulegal.eu/rechtsprechung/eugh/2017-07-13/c-574-15>