



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MICHAL BOBEK
vom 13. Juli 2017¹

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 mildereren Strafgesetzes – Rechtssicherheit“

Inhaltsverzeichnis

I. Einleitung	3
II. Rechtlicher Rahmen	3
A. Unionsrecht	3
1. Charta	3
2. Art. 325 AEUV	4
3. PIF-Übereinkommen	4
4. Mehrwertsteuerrichtlinie	5
5. Verordnung Nr. 2988/95	5
B. Italienisches Recht	5

¹ Originalsprache: Englisch.

III. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen	7
IV. Würdigung	9
A. In der vorliegenden Rechtssache anwendbare Bestimmungen des Unionsrechts	9
1. PIF-Übereinkommen	9
a) PIF-Übereinkommen und Mehrwertsteuer	9
b) Begriff des Betrugs nach dem PIF-Übereinkommen	12
2. Art. 325 AEUV	13
a) Frage des Nachteils für die finanziellen Interessen der Union	14
b) Anwendbarkeit von Art. 325 Abs. 1 und 2 AEUV	15
c) Art. 325 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 EUV	17
3. Mehrwertsteuerrichtlinie und Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit	18
4. Zwischenergebnis	19
B. Beantwortung der Vorlagefragen	19
1. Erster Teil der dritten Frage: PIF-Übereinkommen	19
2. Erste Frage: differenzierte Schwellenbeträge und Pflicht, gleichwertige Sanktionen vorzusehen	20
a) Welches ist die „ähnliche“ nationale Regelung?	20
b) Ist die Differenzierung gerechtfertigt?	22
3. Zweite Frage und zweiter Teil der dritten Frage: Strafaufhebung und wirksame und abschreckende Sanktionen	23
a) Neuer Strafaufhebungsgrund	24
b) Relevanz des Schwellenbetrags von 50 000 Euro nach dem PIF-Übereinkommen	26
c) Zwischenergebnis	27
C. Wirkungen einer möglichen Unvereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht	27
1. „Kern“ des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes: Rückwirkungsverbot	29
2. Weiteres Verständnis des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes: lex mitior und Rechtssicherheit im Bereich des Strafrechts	30
3. Auswirkungen des Grundsatzes der lex mitior und der Rechtssicherheit in der vorliegenden Rechtssache	33
V. Ergebnis	36

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 milderen Strafgesetzes nicht mehr strafbar gewesen. Der Betrag der von ihm nicht rechtzeitig abgeführten Mehrwertsteuer liegt unterhalb des neuen Schwellenbetrags. Das vorliegende Gericht hat gleichwohl Zweifel, ob die Änderung mit Art. 4 Abs. 3 EUV, Art. 325 AEUV, der Mehrwertsteuerrichtlinie² und dem Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften³ vereinbar ist. Wahrt die neue Sanktionsregelung für die Nichtabführung von Mehrwertsteuer die Pflicht, Sanktionen für Verstöße gegen das Unionsrecht in ähnlicher Form vorzusehen, wie sie für vergleichbare Verstöße nach nationalem Recht gelten? Steht sie mit der Verpflichtung der Mitgliedstaaten im Einklang, abschreckende und wirksame Sanktionen vorzusehen? Dies sind die Kernfragen, um deren Beantwortung der Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache ersucht wird.

4. Das vorliegende 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 milderen 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 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

³ Übereinkommen aufgrund von Artikel K.3 des Vertrags über die Europäische Union (ABl. 1995, C 316, S. 49) (im Folgenden: PIF-Übereinkommen).

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 50 000 [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 Gemeinschaften⁴ „[ist] [d]er Tatbestand der Unregelmäßigkeit ... bei jedem Verstoß gegen eine Gemeinschaftsbestimmung als Folge einer Handlung oder Unterlassung eines Wirtschaftsteilnehmers gegeben, die einen Schaden für den Gesamthaushaltsplan der Gemeinschaften oder die Haushalte, die von den Gemeinschaften verwaltet werden, bewirkt hat bzw. haben würde, sei es durch die Verminderung oder den Ausfall von Eigenmitteleinnahmen, die direkt für Rechnung der Gemeinschaften erhoben werden, sei es durch eine ungerechtfertigte Ausgabe“.

B. Italienisches Recht

14. Art. 10bis und Art. 10ter des Gesetzesdekrets 74/2000⁵ lauteten zum Zeitpunkt des Sachverhalts der vorliegenden Rechtssache und bis 21. Oktober 2015 wie folgt:

„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 50 000 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.“

⁴ Verordnung des Rates vom 18. Dezember 1995 (ABl. 1995, L 312, S. 1) (im Folgenden: Verordnung Nr. 2988/95).

⁵ Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (Gesetzesdekret Nr. 74 vom 10. März 2000 über die Neuregelung der Straftaten im Bereich der Einkommen- und der Mehrwertsteuer nach Art. 9 des Gesetzes Nr. 205 vom 25. Juni 1999) (GURI Nr. 76 vom 31. März 2000) (im Folgenden: Gesetzesdekret 74/2000).

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 158/2015⁶ eingeführten Änderungen lauten die Art. 10bis und 10ter des Gesetzesdekrets 74/2000 (ab 22. Oktober 2015) wie folgt:

„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 150 000 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 250 000 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. 471/1997⁷ bestimmt: „Wer es ganz oder teilweise unterlässt, innerhalb der vorgesehenen Fristen Abschlagszahlungen, wiederkehrende Zahlungen, die Ausgleichszahlung oder den sich aus der Erklärung ergebenden Steuersaldo, in diesen Fällen abzüglich des Betrags der wiederkehrenden Zahlungen und der Abschlagszahlungen, auch wenn sie nicht entrichtet wurden, abzuführen, wird mit einem Verwaltungsbußgeld belegt, das 30 % des jeweils nicht geleisteten Betrags entspricht, auch wenn sich infolge der Berichtigung bei der Überprüfung der jährlichen Erklärung festgestellter Schreib- oder Rechenfehler eine höhere Steuer oder ein geringerer abzugsfähiger Überschuss ergibt. ...“

6 Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (Gesetzesdekret Nr. 158 vom 24. September 2015 über die Änderung des Sanktionssystems zur Umsetzung von Art. 8 Abs. 1 des Gesetzes Nr. 23 vom 11. März 2014 (GURI Nr. 233 vom 7. Oktober 2015 – Supplemento ordinario Nr. 55) (im Folgenden: Gesetzesdekret 158/2015).

7 Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Gesetzesdekret vom 18. Dezember 1997 zur Reform der nicht strafrechtlichen Steuersanktionen im Bereich der direkten Steuern, der Mehrwertsteuer und des Steuereinzugs gemäß Art. 3 Abs. 133 Buchst. q des Gesetzes Nr. 662 vom 23. Dezember 1996) (GURI Nr. 5 vom 8. Januar 1998 – Supplemento ordinario Nr. 4).

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 175 272 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 22 500 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 50 000 Euro für Straftaten im Zusammenhang mit der Nichtabführung von Steuerabzügen und Mehrwertsteuer (der Schwellenbetrag war für beide Arten der Steuer derselbe) wurde auf 150 000 Euro für Steuerabzüge und 250 000 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 175 272 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 250 000 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 vorliegende Gericht vorträgt, seien die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Nichtabführung von Mehrwertsteuer ab einem Betrag von mindestens 50 000 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 Rechtspersonlichkeit 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 50 000 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 50 000 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“⁸.

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

⁸ Urteil vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 41).

das Recht der Verträge⁹ festgelegt¹⁰. Dieser Bericht nehme die Mehrwertsteuer vom Begriff der „Einnahmen“ in Art. 1 Abs. 1 des PIF-Übereinkommens ausdrücklich aus¹¹. Auch habe der Gerichtshof Erklärungen und erläuternde Berichte bereits als Elemente einer verbindlichen Auslegung berücksichtigt; in dieser Weise sollte von ihm auch in der vorliegenden Rechtssache verfahren werden.

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 muss¹².

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 spielt¹³. Diese gesetzgeberische Absicht kann innerhalb desselben Textes, wie dies etwa bei einer Präambel der Fall ist, oder in einem gesonderten Text zum Ausdruck kommen. Beispielsweise hat der Gerichtshof in der Vergangenheit zur Auslegung des Primärrechts auf die Entstehungsgeschichte¹⁴, den Verträgen beigefügte Erklärungen¹⁵ oder bestimmte erläuternde Texte abgestellt¹⁶.

9 Abgeschlossen am 23. Mai 1969, *United Nations Treaty Series*, Vol. 1155, S. 331. Nach Ansicht der niederländischen Regierung ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht seines Ziels und Zwecks auszulegen; ferner sei der Zusammenhang sowie u. a. jede Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien in Verbindung mit der Anwendung seiner Bestimmungen zu berücksichtigen (Art. 31 Abs. 1 und 3 Buchst. a des Wiener Übereinkommens). Sie führt ferner Art. 31 Abs. 4 des Wiener Übereinkommens an, wonach einem Ausdruck eine besondere Bedeutung beizulegen ist, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben.

10 Erläuternder Bericht zum Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (vom Rat am 26. Mai 1997 gebilligter Text) (ABl. 1997, C 191, S. 1).

11 Nach Ziff. 1.1 Abs. 1 dieses Berichts „[sind] [u]nter Einnahmen ... diejenigen Einnahmen zu verstehen, die zu den beiden ersten Eigenmittelkategorien nach Artikel 2 Absatz 1 des Beschlusses 94/728/EG des Rates vom 31. Oktober 1994 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften ... gehören ... Sie umfassen nicht die Einnahmen, die sich aus der Anwendung eines für alle Mitgliedstaaten einheitlichen MwSt.-Satzes ergeben, da die Mehrwertsteuer nicht zu den Eigenmitteln gehört, die unmittelbar für die Gemeinschaften erhoben werden. Sie umfassen auch nicht die Einnahmen, die sich aus der Anwendung eines einheitlichen Satzes auf den Gesamtbetrag des BSP aller Mitgliedstaaten ergeben.“

12 Der Gerichtshof hat bereits festgestellt, dass das Wiener Übereinkommen zwar weder die Union noch alle Mitgliedstaaten bindet, jedoch die Regeln des Völkergewohnheitsrechts wiedergibt, die als solche die Organe der Union binden. Sie sind Bestandteil der Rechtsordnung der Union – vgl. z. B. Urteil vom 25. Februar 2010, Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, Rn. 42 und 43 und die dort angeführte Rechtsprechung), bzw. als Bestätigung aus jüngerer Zeit Urteil vom 21. Dezember 2016, Rat/Front Polisario (C-104/16 P, EU:C:2016:973, Rn. 86). Zu einer allgemeinen Untersuchung vgl. z. B. Kuijper, P. J., „The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story“, in Cannizzaro, E. (Hrsg.), *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, OUP, 2011, S. 256 bis 278. Der Gerichtshof hat sich auf das Wiener Übereinkommen jedoch zumeist in Bezug auf Verträge mit Drittstaaten bezogen. Der Gerichtshof hat ebenfalls festgestellt, dass die Bestimmungen des Wiener Übereinkommens auf ein zwischen den Mitgliedstaaten und einer internationalen Organisation geschlossenes Abkommen anzuwenden sind (Urteil vom 11. März 2015, Oberto und O’Leary, C-464/13 und C-465/13, EU:C:2015:163, Rn. 36). Nach meiner Kenntnis ist das Wiener Übereinkommen nur einmal im Kontext eines Übereinkommens zwischen den Mitgliedstaaten, das aufgrund des früheren Art. 220 EWG geschlossen wurde, angeführt worden, und zwar im Urteil vom 27. Februar 2002, Weber (C-37/00, EU:C:2002:122, Rn. 29), in Bezug auf die räumliche Geltung des Übereinkommens vom 27. September 1968 über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (ABl. 1972, L 299, S. 32, in der Fassung der aufeinanderfolgenden Beitrittsübereinkommen für die neuen Mitgliedstaaten).

13 Innerhalb des Systems des Unionsrechts unterscheidet sich diese Rolle gleichwohl deutlich von jeder Form einer verbindlichen Auslegung im Sinne von Art. 31 Abs. 2 und Art. 31 Abs. 3 Buchst. a und b des Wiener Übereinkommens (vgl. eingehender zu diesen Bestimmungen z. B. Villinger, M. E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff, Leiden, 2009, S. 429 bis 432).

14 Vgl. z. B. Urteile vom 27. November 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, Rn. 135), und vom 3. Oktober 2013, Inuit Tapiriit Kanatami u. a./Parlament und Rat (C-583/11 P, EU:C:2013:625, Rn. 59).

15 Vgl. z. B. Urteil vom 2. März 2010, Rottmann (C-135/08, EU:C:2010:104, Rn. 40).

16 Vgl. insbesondere die Erläuterungen zur Charta der Grundrechte (ABl. 2007, C 303, S. 17), die ursprünglich unter der Verantwortung des Präsidiums des Konvents, der die Charta der Grundrechte der Europäischen Union ausgearbeitet hat, formuliert wurden.

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 ist¹⁷. Ferner wurde das Übereinkommen 1995 unterzeichnet. Der Erläuternde Bericht des Rates ist von 1997.

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 *Hinweischarakter* 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 war¹⁸. Der Gerichtshof hat sich in der Vergangenheit in ähnlichen Fällen mehrfach auf erläuternde Berichte gestützt¹⁹. Insbesondere hat er erläuternde Berichte des Rates zu Übereinkommen berücksichtigt, die wie das PIF-Übereinkommen nach Art. K.3 EUV angenommen wurden²⁰.

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 Taricco²¹ einleuchtend erläutert, wäre dies genau das Ergebnis, zu dem der Gerichtshof kommen würde, wenn er dem Vorbringen der niederländischen Regierung folgen würde.

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

17 Der Vollständigkeit halber sei ergänzt, dass dies, soweit von der niederländischen Regierung vorgetragen, auch für ein entsprechendes Vorbringen auf der Grundlage von Art. 31 Abs. 3 Buchst. a oder Art. 31 Abs. 4 des Wiener Übereinkommens gelten würde (oben, Fn. 9).

18 Das PIF-Übereinkommen wurde auf der Grundlage von Art. K.3 Abs. 2 Buchst. c EUV (in der Fassung von Maastricht) erlassen, wonach der Rat befugt war, Übereinkommen auszuarbeiten, die er den Mitgliedstaaten zur Annahme gemäß ihren verfassungsrechtlichen Vorschriften empfehlen sollte.

19 Vgl. z. B. Urteile vom 26. Mai 1981, Rinkau (157/80, EU:C:1981:120, Rn. 8), vom 17. Juni 1999, Unibank (C-260/97, EU:C:1999:312, Rn. 16 und 17), vom 11. Juli 2002, Gabriel (C-96/00, EU:C:2002:436, Rn. 41 ff.), und vom 15. März 2011, Koelzsch (C-29/10, EU:C:2011:151, Rn. 40).

20 Der Gerichtshof hat auch auf erläuternde Berichte zu Übereinkommen verwiesen, die auf der Grundlage dieser Bestimmung erlassen wurden (von denen einige nie in Kraft getreten sind) und als Grundlage für spätere sekundärrechtliche Rechtsakte dienen. Vgl. z. B. Urteil vom 8. Mai 2008, Weiss und Partner (C-14/07, EU:C:2008:264, Rn. 53), vom 1. Dezember 2008, Leymann und Pustovarov (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, Rn. 74), vom 15. Juli 2010, Purrucker (C-256/09, EU:C:2010:437, Rn. 84 ff.), vom 11. November 2015, Tecom Mican und Arias Domínguez (C-223/14, EU:C:2015:744, Rn. 40 und 41), und vom 25. Januar 2017, Vilkas (C-640/15, EU:C:2017:39, Rn. 50).

21 Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:293, Nrn. 99 bis 102).

oder in deren Auftrag verwaltet werden“, bezieht. Die Mehrwertsteuer gehört zu den Eigenmitteln der Union, die den Kern des Begriffs „Einnahmen“ bilden²². Das PIF-Übereinkommen sieht auch keine Voraussetzungen in Bezug auf die unmittelbare Erhebung im Auftrag der Union vor²³. Dieses weite Verständnis wird durch die in der Präambel des PIF-Übereinkommens festgelegten Ziele gestützt, wo festgehalten wird, „dass der Betrug im Zusammenhang mit den Einnahmen und Ausgaben der Gemeinschaften in vielen Fällen grenzüberschreitende Formen annimmt und häufig von kriminellen Organisationen begangen wird“ und dass „der Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften es erfordert, betrügerische Handlungen zum Nachteil dieser Interessen strafrechtlich zu verfolgen“; weiter wird hinzugefügt, dass die Notwendigkeit besteht, „derartige Handlungen als Straftaten zu umschreiben und durch wirksame, angemessene und abschreckende strafrechtliche Sanktionen ... ahnden zu können“. Alles in allem können diese Erklärungen auch als auf das Mehrwertsteuersystem ausgerichtet angesehen werden. Schließlich ist der Umstand, dass das PIF-Übereinkommen auch „Abgaben“-Delikte erwähnt, ein weiterer Hinweis darauf, dass die Mehrwertsteuer vom Begriff der finanziellen Interessen der Union nicht ausgenommen ist²⁴.

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 geschehen²⁵.

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.

22 Beschluss 70/243/EGKS, EWG, Euratom des Rates vom 21. April 1970 über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften (ABl. 1970, L 94, S. 19). Zur aktuell geltenden Bestimmung vgl. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b des Beschlusses 2014/335/EU, Euratom des Rates vom 26. Mai 2014 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union (ABl. 2014, L 168, S. 105). Für 2015 werden die Einnahmen aus „traditionellen Eigenmitteln“ auf 12,8% und aus der Mehrwertsteuer auf 12,4% der Gesamteinnahmen aus Eigenmitteln geschätzt. Vgl. Europäische Kommission, *Integrated Financial Reporting Package*, 2015.

23 Urteil vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 41). Dies ist bei Art. 1 Abs. 2 der Verordnung Nr. 2899/95 der Fall, wo von „Eigenmitteleinnahmen, die direkt für Rechnung der Gemeinschaften erhoben werden“, die Rede ist.

24 Art. 5 Abs. 3 des PIF-Übereinkommens.

25 Protokoll aufgrund von Artikel K.3 des Vertrags über die Europäische Union zum Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (ABl. 1996, C 313, S. 2) und Zweites Protokoll aufgrund von Artikel K.3 des Vertrags über die Europäische Union zum Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (ABl. 1997, C 221, S. 12).

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 *Betrügereien* 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 *Betrügereien*, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten, die gleichen Maßnahmen ergreifen, die sie auch zur Bekämpfung von Betrügereien ergreifen, die sich gegen ihre eigenen finanziellen Interessen richten.

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

„Betrügereien“ 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 fallen²⁶. Einnahmen, die sich aus der Anwendung eines einheitlichen Satzes auf die nach den Unionsvorschriften bestimmte einheitliche Mehrwertsteuer-Eigenmittelbemessungsgrundlage ergeben, gehören zu den Eigenmitteln der Union. Auf dieser Grundlage hat der Gerichtshof bestätigt, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Erhebung der Mehrwertsteuereinnahmen unter Beachtung des einschlägigen Unionsrechts und der Zurverfügungstellung der Mehrwertsteuermittel für den Unionshaushalt besteht: „[J]edes Versäumnis bei der Erhebung Ersterer [führt] potenziell zu einer Verringerung Letzterer“²⁷.

60. Der Gerichtshof hat somit erklärt, dass nicht nur steuerliche Sanktionen und ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung wegen unrichtiger Angaben zur Mehrwertsteuer²⁸, sondern allgemeiner die *genaue Erhebung* der Mehrwertsteuer mit dem Schutz der finanziellen Interessen der Union nach Art. 325 AEUV in Zusammenhang stehen²⁹. Der Gerichtshof hat ferner bestätigt, dass nationale Maßnahmen in Bezug auf Straftaten im Bereich der Mehrwertsteuer, die die genaue Erhebung der Steuer sicherstellen sollen, wie die in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Bestimmungen des italienischen Rechts in Bezug auf die Nichtabführung der Mehrwertsteuer, als Durchführung von Art. 325 AEUV im Sinne von Art. 51 Abs. 1 der Charta anzusehen sind³⁰.

26 Urteile vom 10. Juli 2003, Kommission/EZB (C-11/00, EU:C:2003:395, Rn. 89) und Kommission/EIB (C-15/00, EU:C:2003:396, Rn. 120).

27 Vgl. Urteile vom 15. November 2011, Kommission/Deutschland (C-539/09, EU:C:2011:733, Rn. 72), vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 26), vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 38), vom 7. April 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, Rn. 22), und vom 16. März 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, Rn. 19).

28 Urteil vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 27).

29 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 39).

30 Vgl. Urteil vom 5. April 2017, Orsi und Baldetti (C-217/15 und C-350/15, EU:C:2017:264, Rn. 16).

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 Entstehungsgeschichte³¹ ist Art. 325 AEUV vielleicht nicht die einfachste Vertragsbestimmung.

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 bereitzustellen³². Der Geltungsbereich dieses Begriffs entspricht nicht notwendigerweise der Definition des Betrugs in den nationalen Strafvorschriften³³. Die Definition des „Betrugs“ im PIF-Übereinkommen, auf die der Gerichtshof sich in seinem Urteil *Taricco*³⁴ bezogen hat, ist in dieser Hinsicht aufschlussreich, da sie die erste unionsrechtlich vorgesehene Definition war. Der Begriff der Betrügereien in Art. 325 AEUV ist jedoch nicht notwendigerweise auf diejenige des PIF-Übereinkommens oder sekundärrechtlicher Vorschriften

31 Art. 209a EGV (Maastricht) enthielt nur die jetzigen Abs. 2 und 3. Der Vertrag von Amsterdam fügte den jetzigen Abs. 1 in den damaligen Art. 280 EGV ein sowie Abs. 4, der eine Rechtsgrundlage für den Erlass von Maßnahmen der Gemeinschaft enthielt, jedoch vorsah, dass „[d]ie Anwendung des Strafrechts der Mitgliedstaaten und ihre Strafrechtspflege ... von diesen Maßnahmen unberührt [bleiben]“. Mit dem Vertrag von Lissabon wurde diese Einschränkung gestrichen. Zur Entwicklung des Wortlauts dieser Bestimmung über die aufeinanderfolgenden Fassungen des Vertrags vor dem Vertrag von Lissabon vgl. die Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in der Rechtssache *Kommission/EZB* (C-11/00, EU:C:2002:556).

32 Vgl. zum weiten Begriff der „Betrügereien“ im Sinne von Art. 325 AEUV z. B. Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]“, in Calliess, C., und Ruffert, *EUV/AEUV Kommentar*, 5. Aufl., München, C.H. Beck, 2016, Rn. 4; Magiera „Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung“, in Grabitz, E., Hilf, M., Nettesheim, M., *Das Recht der Europäischen Union*, C.H. Beck, München, 2016, Rn. 15 ff.; Satzger „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung]“, in Streinz, *EUV/AEUV*, C.H. Beck, München, 2012, Rn. 6; Spitzer, H., und Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]“, in von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2015, Rn. 12 ff.

33 Vgl. z. B. zu den Schwierigkeiten mit der Definition des „Betrugs“ „Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation: Rapport final du groupe d'experts chargé d'une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté“, Delmas-Marty, M., zum *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community*, Brüssel, November 1993, Oak Tree Press Dublin, 1994. Vgl. ferner für einen allgemeinen Überblick *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law*, RS 2011/07, Final Report, 4. Mai 2012.

34 Urteil vom 8. September 2015, *Taricco* u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 41).

beschränkt³⁵. Der allgemeine Begriff „Betrügereien“ des Art. 325 AEUV kann ferner, im konkreten Bereich der Mehrwertsteuer, auch vorsätzliches Handeln oder Unterlassungen umfassen, die auf die Erlangung eines ungerechtfertigten wirtschaftlichen oder Steuervorteils zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union abzielen³⁶.

67. Unabhängig davon hat der Gerichtshof bestätigt, dass eine verspätete Abführung der Mehrwertsteuer für sich genommen nicht einer Steuerhinterziehung oder Betrug gleichgesetzt werden kann³⁷.

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 *Betrügereien*, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten, die gleichen Maßnahmen zu ergreifen, die sie auch zur Bekämpfung von Betrügereien 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 „Betrügereien“ 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, Betrügereien und sonstige rechtswidrige Handlungen „mit Maßnahmen nach diesem Artikel“ zu bekämpfen. Sie würde auch auf die komplexe Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift hinweisen³⁸, die es wegen der raschen aufeinanderfolgenden Änderungen dieser Vorschrift erschwert, einen gesetzgeberischen Willen eindeutig herzuleiten.

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 Betrügereien, *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

35 Vgl. z. B. die Definition im Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichtetem Betrug, COM(2012) 363 final. Die ursprüngliche Rechtsgrundlage des Vorschlags war Art. 325 Abs. 4 AEUV. Die Rechtsgrundlage wurde im Rahmen der Verhandlungen über den Vorschlag für Art. 83 Abs. 2 AEUV geändert (Standpunkt des Rates nach erster Lesung, Ratsdokument 6182/17 vom 5. April 2017).

36 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. September 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 39), vom 8. Mai 2008, Ecotrade (C-95/07 und C-96/07, EU:C:2008:267, Rn. 71), und vom 17. Juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, Rn. 39).

37 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458 Rn. 74), und vom 20. Juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, Rn. 42).

38 Oben, Fn. 31.

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 Betrügereien. 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 Zusammenarbeit³⁹.

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 Betrügereien 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

³⁹ Urteil vom 21. September 1989, Kommission/Griechenland (68/88, EU:C:1989:339, Rn. 24 und 25). Vgl. diese inhaltliche Überschneidung bestätigend Urteil vom 8. Juli 1999, Nunes und de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, Rn. 13), zu Art. 5 des EG-Vertrags und Art. 209a Abs. 1 des EG-Vertrags.

Betrügereien und sonstige rechtswidrige Handlungen effektiv zu bekämpfen⁴⁰. Ebenso sind die von den Mitgliedstaaten nach Art. 325 AEUV zu erlassenden Maßnahmen nicht auf solche in Verbindung mit strafbaren Handlungen oder administrativen Unregelmäßigkeiten beschränkt, die bereits Gegenstand sektoraler Vorschriften des Unionsrechts sind⁴¹.

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 beeinträchtigen⁴². Diese Maßnahmen müssen nach ähnlichen sachlichen und verfahrensrechtlichen Regeln anwendbar sein wie nach Art und Schwere gleichartige Verstöße gegen nationales Recht. Jedenfalls müssen die durch diese Maßnahmen vorgesehenen Sanktionen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein⁴³.

81. Auf dem besonderen Gebiet der Mehrwertsteuer sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, Steuerbetrug zu bekämpfen⁴⁴. Allgemeiner sind die Mitgliedstaaten nach ständiger Rechtsprechung nach Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 EUV verpflichtet, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten⁴⁵. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die Erklärungen, Konten und anderen einschlägigen Unterlagen der Steuerpflichtigen zu prüfen und die geschuldete Steuer zu berechnen und einzuziehen⁴⁶.

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

40 Vgl. z. B. Urteil vom 29. März 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, Rn. 52), zu Art. 325 AEUV im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Erhebung von Zinsen bei der Rückforderung rechtswidrig aus dem Unionshaushalt erlangter Vorteile.

41 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Oktober 2010, SGS Belgium u. a. (C-367/09, EU:C:2010:648, Rn. 40 und 42).

42 Vgl. z. B. Urteil vom 28. Oktober 2010, SGS Belgium u. a. (C-367/09, EU:C:2010:648, Rn. 41).

43 Vgl. z. B. Urteile vom 21. September 1989, Kommission/Griechenland (68/88, EU:C:1989:339, Rn. 24), und vom 3. Mai 2005, Berlusconi u. a. (C-387/02, C-391/02 und C-403/02, EU:C:2005:270, Rn. 65 und die dort angeführte Rechtsprechung).

44 Vgl. Urteile vom 26. Februar 2014, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 25), vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 36), und vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 41).

45 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. April 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Vgl. z. B. Urteil vom 17. Juli 2008, Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 37).

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 erreichen⁴⁷.

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 AEUV⁴⁸ verpflichtet die Mehrwertsteuerrichtlinie die Mitgliedstaaten nicht notwendigerweise dazu, Sanktionen strafrechtlicher Art vorzusehen. Die Wahl der Mittel steht wiederum im Ermessen der Mitgliedstaaten. Das Interesse des Unionsrechts gilt dem tatsächlichen Ergebnis: wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Maßnahmen, die die genaue Erhebung sicherstellen und Steuerhinterziehung vermeiden.

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 vorliegende 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 50 000 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.

⁴⁷ Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, Rn. 69), vom 20. Juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, Rn. 38 ff.), und vom 17. Juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, Rn. 46).

⁴⁸ Oben, Nr. 77 der vorliegenden Schlussanträge.

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 vorliegende 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 (250 000 Euro) als für Steuerabzüge (150 000 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“⁴⁹.

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.

⁴⁹ Vgl. Urteile vom 21. September 1989, Kommission/Griechenland (68/88, EU:C:1989:339, Rn. 24 und 25), und vom 8. Juli 1999, Nunes und de Matos (C-186/98, EU:C:1999:376, Rn. 10 und 11).

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 werden⁵⁰. Seine ihm eigenen und besonderen Merkmale und Funktionsweise würden einen Vergleich mit allen anderen Steuerregelungen oder Einnahmequellen unmöglich machen. Da die Mehrwertsteuer eine nationale Einnahmequelle *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 prüfen⁵¹.

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.

50 Zu einem ähnlichen Ansatz vgl. auch Delmas-Marty, M., „Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation“, a. a. O., S. 97; Waldhoff, C., „AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union]“, in Calliess, C., und Ruffert, EUV/AEUV Kommentar, 5. Aufl., München, C.H. Beck, 2016, Rn. 10; Spitzer, H., und Stiegel, U., „AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union]“, in von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 2015, Rn. 44.

51 Es sei denn natürlich, die Beurteilung der Assimilation (oder Gleichwertigkeit) wäre irgendwann nicht mehr *intern* (innerhalb eines Mitgliedstaats), sondern *extern* (unter Vergleich der Ansätze der Mitgliedstaaten untereinander) vorzunehmen. *Pragmatisch betrachtet*, wird eine solche Rechtsänderung vielleicht tatsächlich irgendwann notwendig sein, wenn mehr und mehr nationale rechtliche Regelungen harmonisiert werden und geeignete nationale Vergleichsfaktoren tatsächlich entfallen. *Systematisch* würde ein solcher Weg zur Beurteilung der Geeignetheit von Verfahren oder Rechtsfolgen vielleicht den Gedanken der Ähnlichkeit, der in die nationale Durchsetzung des Unionsrechts eingebettet werden soll, besser fördern als eine Prüfung, die mögliche Unterschiede tatsächlich noch betont.

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 ausschließen⁵².

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 Verjährungsfristen⁵³.

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 klargestellt, 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.

52 In einem solchen spezifischen Kontext dürfte die Entscheidung des italienischen Verfassungsgerichts ergangen sein, die eine Vergleichbarkeit der Art. 10bis und Art. 10ter des in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Gesetzesdekrets ablehnte. Vgl. Urteil des italienischen Verfassungsgerichts vom 12. Mai 2015, 100/2015 (IT:COST:2015:100). Allgemeiner wurden auch direkte und indirekte Steuern in der Rechtsprechung des Gerichtshofs als nicht vergleichbar angesehen, dies jedoch wiederum in einem anderen Kontext (ebenfalls auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, aber in einem Fall, der den Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen betraf und nicht im Zusammenhang mit von den Mitgliedstaaten vorgesehenen Sanktionen stand). Vgl. Urteil vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, Rn. 44 und 45).

53 Urteil vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 48). Ebenso hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 29. März 2012, Pfeifer & Langen (C-564/10, EU:C:2012:190, Rn. 52), festgestellt, dass die Mitgliedstaaten aufgrund von Art. 325 AEUV und in Ermangelung spezieller Regelungen des Unionsrechts verpflichtet sind, „bei der Rückforderung aus dem Unionshaushalt erlangter Vorteile ..., wenn das nationale Recht bei der Rückforderung rechtswidrig aus ihrem nationalen Haushalt erlangter Vorteile gleicher Art die Erhebung von Zinsen vorsieht, ... entsprechende Zinsen zu erheben“.

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 Verstoßes⁵⁴ sowie die verschiedenen geschützten Interessen vom nationalen Gesetzgeber als Rechtfertigung der Differenzierung der in Rede stehenden Schwellenbeträge berücksichtigt worden.

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 vorliegende 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,

⁵⁴ Vgl. zur Bedeutung der Schwierigkeit, einen Verstoß festzustellen, Urteil vom 25. Februar 1988, Drexel (299/86, EU:C:1988:103, Rn. 22 und 23).

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 50 000 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 (250 000 Euro) in der vorliegenden Rechtssache nicht erreicht worden sei (der geschuldete Betrag belief sich auf 175 272 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. Allgemein⁵⁵ ergibt sich die Verpflichtung, wirksame, abschreckende und verhältnismäßige Sanktionen zum Schutz der finanziellen Interessen der Union vorzusehen, im Unionsrecht aus zweierlei Quellen. Aus der Pflicht zur loyalen Zusammenarbeit nach Art. 4 Abs. 3 EUV folgt das Erfordernis, Verstöße gegen die Verpflichtung zur Abführung der Mehrwertsteuer nach Art. 206 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie wirksam und in abschreckender Weise zu bekämpfen: Es besteht eine allgemeine Verpflichtung, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, um die Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten⁵⁶. Dasselbe ergibt sich auch aus Art. 325 Abs. 1 AEUV, wonach die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, Betrügereien und sonstige gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtete rechtswidrige Handlungen mit effektiven und abschreckenden Maßnahmen zu bekämpfen⁵⁷.

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

⁵⁵ Siehe oben, Nrn. 52 bis 84 dieser Schlussanträge.

⁵⁶ Urteile vom 17. Juli 2008, Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 37), vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 25), und vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 36).

⁵⁷ Urteile vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 26), und vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 37).

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 vorzusehen⁵⁸. In bestimmten Fällen kann in der Tat die Schwere der Verstöße eine Strafbarkeit als einzige Lösung erforderlich machen, um die Wirksamkeit und abschreckende Wirkung zu gewährleisten⁵⁹. Von solchen spezifischen und schweren Fällen abgesehen, kann es sich indes bei den geltenden Sanktionen um verwaltungsrechtliche oder strafrechtliche Sanktionen oder um eine Kombination aus beiden handeln⁶⁰.

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 vorzusehen⁶¹. Die Mitgliedstaaten können solche Sanktionen natürlich unter gebührender Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen und sozialen Lage in Fällen erlassen, die ihrer Ansicht nach von hinreichender Schwere sind, soweit der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt ist. Es kann jedoch nicht angenommen werden, dass das Unionsrecht dazu verpflichtet, dieses Verhalten unter Strafe zu stellen.

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 Sanktionen⁶².

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 wurde⁶³. Ebenso ist der an die Abführung anknüpfende neue Strafaufhebungsgrund eine gesetzgeberische Entscheidung, die Möglichkeit zu eröffnen, eine Strafbarkeit in dem Fall zu vermeiden, dass die zur Abführung der Steuer verpflichtete Körperschaft ihre Schuld, einschließlich der geschuldeten Steuer, Zinsen und Zahlung von Verwaltungsbußgeldern, begleicht. Auch in diesem Fall hat der Gesetzgeber verwaltungsrechtliche Sanktionen gegen die steuerpflichtigen Körperschaften für ausreichend gehalten⁶⁴.

58 Vgl. auch oben, Nrn. 77 und 83.

59 Urteil vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 39). Vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache Kommission/Rat (C-176/03, EU:C:2005:311, Nr. 43).

60 Urteile vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 34), und vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 39).

61 Hinzuweisen ist unter einem vergleichenden Blickwinkel darauf, dass nicht alle Mitgliedstaaten für Verstöße im Zusammenhang mit der Nichtabführung der Mehrwertsteuer innerhalb der gesetzlichen Frist strafrechtliche Sanktionen vorsehen. Es gibt insoweit offenbar erhebliche Unterschiede.

62 Ergänzt sei, dass die hiermit im Zusammenhang stehende Frage des Grundsatzes *ne bis in idem* Gegenstand der anhängigen Rechtssache Menci ist. Wegen der Bedeutung der Fragen, die das Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 15. November 2016, A und B/Norwegen (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, Große Kammer), für die Auslegung von Art. 50 der Charta aufwirft, ist die Rechtssache an die Große Kammer verwiesen und das mündliche Verfahren wiedereröffnet worden. Vgl. Beschluss des Gerichtshofs (Große Kammer) vom 25. Januar 2017, Menci (C-524/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2017:64).

63 Siehe die Erläuterung zu Art. 8 (zur Änderung von Art. 10ter des Gesetzesdekrets 74/2000) in der Begründung zum Entwurf des Gesetzesdekrets (Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio) vom 26. Juni 2015.

64 Siehe ebd., Erläuterung zu Art. 11 (zur Änderung von Art. 13 des Gesetzesdekrets 74/2000).

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 Gegenteil⁶⁵.

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 fördern⁶⁶. Er hat ferner bei Verstößen formaler Art Säumniszuschläge als geeignete Sanktion angesehen⁶⁷.

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 50 000 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.

⁶⁵ Dies mag vielleicht auch der Grund dafür sein, dass in einer Reihe von Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten unterschiedlich gefasste Regelungen über die Einstellung der Strafverfolgung wegen Nichtabführung von Abgaben, Steuern oder Sozialversicherungsbeiträgen für den Fall bestehen, dass die Schuld vor Eröffnung der Hauptverhandlung vollständig beglichen wird.

⁶⁶ Urteil vom 20. Juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, Rn. 40).

⁶⁷ Im Zusammenhang mit Verstößen gegen formale Pflichten vgl. Urteil vom 17. Juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

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 50 000 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 50 000 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 50 000 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 vorliegenden 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 unstrittig, 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 werden⁶⁸.

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 zuwiderlaufen⁶⁹, die auch die fundamentalen Grundsätze der Gesetzmäßigkeit, der *lex mitior* und der Rechtssicherheit festschreiben.

68 Vgl. z. B. Urteile vom 9. März 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, Rn. 17), und vom 14. Juni 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, Rn. 73 und die dort angeführte Rechtsprechung).

69 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. März 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, Rn. 23).

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 geregelt⁷⁰. Es entspricht im Sinne von Art. 52 Abs. 3 der Charta Art. 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK).

147. Als vom „Kern“ des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes, der die stärkste und spezifischste Ausprägung des Grundsatzes der Rechtssicherheit darstellt⁷¹, umfasst gelten nur die *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 begründen⁷². Diese Voraussetzungen untersagen jedoch nicht die schrittweise Klärung der Vorschriften über die strafrechtliche Verantwortlichkeit im Wege der Auslegung durch die Gerichte, sofern sie hinreichend vorhersehbar ist⁷³.

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“⁷⁴.

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.

70 Vor dem Inkrafttreten der Charta wurde der Grundsatz des Verbots der Rückwirkung von Strafvorschriften auch zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen gezählt, deren Wahrung der Gerichtshof zu sichern hat. Vgl. z. B. Urteile vom 10. Juli 1984, Kirk (63/83, EU:C:1984:255, Rn. 22), vom 13. November 1990, Fedesa u. a. (C-331/88, EU:C:1990:391, Rn. 42), vom 7. Januar 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, Rn. 63), vom 15. Juli 2004, Gereken und Procola (C-459/02, EU:C:2004:454, Rn. 35), und vom 29. Juni 2010, E und F (C-550/09, EU:C:2010:382, Rn. 59).

71 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. Juni 2008, Intertanko u. a. (C-308/06, EU:C:2008:312, Rn. 70), und vom 28. März 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, Rn. 162).

72 Vgl. z. B. Urteile vom 3. Mai 2007, Advocaten voor de Wereld (C-303/05, EU:C:2007:261, Rn. 50), vom 31. März 2011, Aurubis Bulgaria (C-546/09, EU:C:2011:199, Rn. 42), und vom 28. März 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, Rn. 162).

73 Vgl. Urteil vom 28. März 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, Rn. 167 und die dort angeführte Rechtsprechung).

74 Vgl. z. B. Urteile vom 7. Januar 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, Rn. 63), und vom 28. Juni 2012, Caronna (C-7/11, EU:C:2012:396, Rn. 55).

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 sei⁷⁵. Der EGMR nahm eine breitere Prüfung u. a. anhand des Charakters und des Zwecks der Maßnahme, ihrer Qualifizierung im innerstaatlichen Recht und ihrer Wirkungen vor.

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 worden⁷⁶. Diese Rechtsprechung sowie Art. 49 Abs. 1 der Charta haben in der Tat erkennbar auf die Entwicklung der Rechtsprechung des EGMR Einfluss genommen. Der EGMR ist

75 Vgl. Urteile des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 21. Oktober 2013, Del Río Prada/Spanien [Große Kammer] (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, § 85 ff., mit Verweis u. a. auf Urteil vom 12. Februar 2008, Kafkaris/Zypern [Große Kammer] (CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, § 142).

76 Vgl. Urteile vom 3. Mai 2005, Berlusconi u. a. (C-387/02, C-391/02 und C-403/02, EU:C:2005:270, Rn. 68), vom 8. März 2007, Campina (C-45/06, EU:C:2007:154, Rn. 32), vom 11. März 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, Rn. 59), und vom 4. Juni 2009, Mickelsson und Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, Rn. 43).

offenbar von seiner eigenen Rechtsprechung abgewichen, wonach der Grundsatz der *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 Schutzes⁷⁷.

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“⁷⁸. Der EGMR sieht in dieser Verpflichtung, „von mehreren Strafgesetzen dasjenige anzuwenden, dessen Bestimmungen für den Beschuldigten am günstigsten sind, eine Klarstellung der Regeln für zeitlich aufeinanderfolgende Strafgesetze, die mit einem anderen wesentlichen Element von Art. 7 im Einklang steht, nämlich mit der Vorhersehbarkeit von Strafen“. Ebenso wie das Verbot der rückwirkenden Anwendung gilt der Grundsatz *lex mitior* für Bestimmungen, die Straftaten und Strafen definieren⁷⁹.

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“⁸⁰. Aufgrund dieser Besonderheit werden Ansätze vertreten, die die verschiedenen Grundgedanken betonen, die dem Verbot der rückwirkenden Anwendung von Strafgesetzen und dem Grundsatz der *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 tragen⁸¹.

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 handelt⁸², ist der Grundsatz *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

77 Urteil der Großen Kammer des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 17. September 2009, Scoppola/Italien (Nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, §§ 105 bis 109).

78 Vgl. Urteile der Großen Kammer des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 17. September 2009, Scoppola/Italien (Nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 109), und vom 18. März 2014, Öcalan/Türkei (Nr. 2) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, § 175). Vgl. auch Urteile des Gerichtshofs für Menschenrechte vom 12. Januar 2016, Gouarré Patte/Andorra (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, § 28), vom 12. Juli 2016, Ruban/Ukraine (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, § 37), und vom 24. Januar 2017, Koprivnikar/Slowenien (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, § 49).

79 Urteil der Großen Kammer des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 17. September 2009, Scoppola/Italien (Nr. 2) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 108).

80 Urteil vom 6. Oktober 2016, Paoletti u. a. (C-218/15, EU:C:2016:748, Rn. 27).

81 Vgl. insbesondere das teilweise abweichende Votum von Richter Nicolaou mit Zustimmung der Richter Bratza, Lorenzen, Jočienė, Villiger und Sajó in der Rechtssache Scoppola (Fn. 77) sowie das abweichende Votum von Richter Sajó im Urteil des EGMR vom 24. Januar 2017, Koprivnikar/Slowenien (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313). Eine weiter gehende Auffassung des Grundsatzes wurde jedoch im zustimmenden Sondervotum von Richter Pinto de Albuquerque mit Zustimmung von Richter Vučinić im Urteil der Großen Kammer des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 18. Juli 2013, Maktouf und Damjanović/Bosnien-Herzegowina (CE:ECHR:2013:0718JUD000231208), vertreten.

82 So etwa bei einem Missbrauch des Gesetzgebungsverfahrens und dem Erlass von Eigeninteressen geleiteter Vorschriften zugunsten bestimmter Personen, für die der Grundsatz der *lex mitior* bei einer solchen richtigen Anwendung des Grundsatzes nicht gelten würde. Solche Personen können nicht guten Glaubens gewesen sein und somit kein berechtigtes Vertrauen gehabt haben. Dagegen besteht im Hinblick auf „normale“ Adressaten der Rechtsvorschriften ein Zusammenhang zwischen der Anwendbarkeit des Grundsatzes der *lex mitior* und der Rechtssicherheit sowie der Vorhersehbarkeit des Rechts.

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 Strafverfahrens⁸³.

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 muss⁸⁴. Dies soll den Betroffenen ermöglichen, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen zu erkennen sowie ihre Rechte und Pflichten eindeutig erkennen und sich darauf einstellen zu können⁸⁵.

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 Strafgesetze⁸⁶ verlassen und sich in ihrem Verhalten darauf einstellen können. Es ist nämlich durchaus möglich, dass eine Person, gegen die ein Strafverfahren läuft, oder ihre Bevollmächtigten sich auf die im nationalen Recht verkündeten milderen Regelungen verlassen und bestimmte prozessuale Entscheidungen in einer Weise hätten treffen oder ihr Vorgehen in einer Weise hätten ändern können, die für die weitere Entwicklung dieses Verfahrens von Bedeutung gewesen wäre.

83 Hinzuweisen ist wiederum darauf, dass der EGMR bei seiner Prüfung von Art. 7 Abs. 1 EMRK davon ausgeht, dass es nicht nur auf die Formulierung einer Strafe zum Zeitpunkt der Begehung der Straftat, sondern in bestimmten Fällen auch auf den Zeitpunkt ankommt, zu dem die Strafe erlassen und verkündet wurde. Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 21. Oktober 2013, Del Río Prada/Spanien (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, §§ 112 und 117), mit Verweis darauf, dass die Änderungen in der Rechtsprechung (die zu einer Erhöhung der Haftdauer führten) von der Beschwerdeführerin zu dem Zeitpunkt nicht vorhergesehen werden konnten, zu dem sie verurteilt bzw. zu dem ihr die Entscheidung mitgeteilt wurde, ihre Strafen zu verbinden und eine Höchstdauer festzusetzen.

84 Vgl. z. B. Urteil vom 13. Oktober 2016, Polkomtel (C-231/15, EU:C:2016:769, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

85 Vgl. z. B. Urteile vom 9. März 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 28. März 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, Rn. 161).

86 Anders als in der Rechtssache ANAFE geht es in der vorliegenden Rechtssache nicht um eine Verwaltungsanweisung, sondern um das Strafrecht. Vgl. Urteil vom 14. Juni 2012, ANAFE (C-606/10, EU:C:2012:348, Rn. 70 ff.), wo der Gerichtshof die Möglichkeit ablehnte, dass Inhaber von Wiedereinreiseerlaubnissen, die von den französischen Behörden unter Verstoß gegen den Schengener Kodex ausgestellt worden waren, sich auf Vertrauensschutz berufen konnten.

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 Berlusconi⁸⁷ bereits mit der Frage konfrontiert, ob der Grundsatz der rückwirkenden Anwendung des milderen Strafgesetzes gilt, wenn dieses gegen andere unionsrechtliche Regeln verstößt. Da jene Rechtssache jedoch eine Richtlinie betraf, beruhte die dort gegebene Antwort darauf, dass Bestimmungen von Richtlinien nicht geltend gemacht werden können, um die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Einzelpersonen zu verschärfen oder festzulegen⁸⁸.

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 Ergebnisspflicht [auferlegen], die im Hinblick auf die Anwendung der dort aufgestellten Regel ... an keine Bedingung geknüpft ist“⁸⁹. Der Gerichtshof hat folglich entschieden, dass Art. 325 Abs. 1 und 2 AEUV „in ihrem Verhältnis zum innerstaatlichen Recht der Mitgliedstaaten“ zur Folge haben kann, „dass allein durch ihr Inkrafttreten jede entgegenstehende Bestimmung des geltenden nationalen Rechts ohne Weiteres unanwendbar wird“⁹⁰. Diese Aussage wurde jedoch sofort eingeschränkt: In einem solchen Fall muss das nationale Gericht auch darauf achten, dass die Grundrechte der betreffenden Personen beachtet werden⁹¹.

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.

87 Vgl. Urteil vom 3. Mai 2005, Berlusconi u. a. (C-387/02, C-391/02 und C-403/02, EU:C:2005:270, Rn. 70).

88 Vgl. z. B. Urteile vom 11. Juni 1987, X (14/86, EU:C:1987:275, Rn. 20), vom 8. Oktober 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, EU:C:1987:431 Rn. 13), vom 26. September 1996, Arcaro (C-168/95, EU:C:1996:363, Rn. 37), vom 12. Dezember 1996, X (C-74/95 und C-129/95, EU:C:1996:491, Rn. 24), vom 7. Januar 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, Rn. 61), und vom 3. Mai 2005, Berlusconi u. a. (C-387/02, C-391/02 und C-403/02, EU:C:2005:270, Rn. 74), oder vom 22. November 2005, Grøngaard und Bang (C-384/02, EU:C:2005:708, Rn. 30). Vgl. ferner zu Rahmenbeschlüssen Urteile vom 16. Juni 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, Rn. 45), und vom 8. November 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, Rn. 64).

89 Urteil vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 51).

90 Urteil vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 52).

91 Urteil vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 53).

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]“⁹².

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 wahren⁹³.

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 jedwedem Umständen, das sich aus den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Rechtssicherheit ergebende Erfordernis der Vorhersehbarkeit auf dem besonderen Gebiet des Strafrechts erfüllen⁹⁴.

92 Vgl. Urteil vom 8. September 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, Rn. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung).

93 Vgl. Urteil vom 7. Januar 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, Rn. 62 und 63).

94 Es mag jedoch Vertragsbestimmungen geben, die „die Zuwiderhandlungen sowie Art und Umfang der ... Sanktionen“ klar definieren, um die Voraussetzungen von Art. 49 Abs. 1 der Charta zu erfüllen. Vgl. Urteil vom 29. März 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Kommission (C-352/09 P, EU:C:2011:191, Rn. 82 ff.), wo der Gerichtshof feststellte, dass „Art. 65 §§ 1 und 5 [des Vertrags über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl] zur Tatzeit eine klare Rechtsgrundlage für die im vorliegenden Fall verhängte Sanktion enthielt, so dass die Rechtsmittelführerin über die Folgen ihres Verhaltens nicht in Unkenntnis sein konnte“.

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“⁹⁵. Das Schlüsselement ist wiederum die Vorhersehbarkeit der betreffenden einzelnen Regelung.

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 Gerichtshofs⁹⁶. Wie das nationale Gericht in seinem Vorabentscheidungsersuchen ausgeführt hat, gilt für die zeitliche Anwendbarkeit der Entscheidungen des Gerichtshofs im Zweifel die Regel der *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 abgeschlossenen⁹⁷) Rechtssachen Geltung, in denen diese Bestimmung Anwendung findet. Diesem Ansatz sind jedoch Grenzen gesetzt, die wiederum auf dieselbe Frage hinauslaufen: Vorhersehbarkeit. Je weiter der Gerichtshof das Recht über den konkreten Wortlaut der ausgelegten Bestimmung hinaus entwickelt, je schwieriger, so ließe sich vertreten, wird es, die Regel der vollen *Ex-tunc*-Anwendung dieser gerichtlichen Entscheidungen aufrechtzuerhalten⁹⁸.

180. Eine letztliche Unvereinbarkeit der nationalen Regelungen mit dem Unionsrecht führt nicht dazu, dass die nationalen Regelungen inexistent sind⁹⁹. Dass die nationalen Regelungen, die später für mit dem Unionsrecht unvereinbar erklärt werden, rechtliche Wirkungen entfalten können, die unter bestimmten Umständen ein Vertrauen begründen können, wird daran deutlich, dass der Gerichtshof in bestimmten Fällen die Wirkungen seiner Urteile zeitlich begrenzt hat, um die Erfordernisse des Grundsatzes der Rechtssicherheit zu wahren. In diesem Kontext ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof festgestellt hat, dass (nur) der Gerichtshof „in Ausnahmefällen und aus zwingenden Erwägungen der Rechtssicherheit eine vorübergehende Aussetzung der Verdrängungswirkung herbeiführen kann, die eine Rechtsvorschrift der Union gegenüber ihr entgegenstehendem nationalem Recht ausübt“¹⁰⁰.

95 Vgl. z. B. Urteil vom 28. Juni 2005, Dansk Rørindustri u. a./Kommission (C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P bis C-208/02 P und C-213/02 P, EU:C:2005:408, Rn. 217), oder Urteil vom 10. Juli 2014, Telefónica und Telefónica de España/Kommission (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, Rn. 147).

96 Vgl. allgemein zur zeitlichen Begrenzung von Vorabentscheidungen Dusterhaus, D., „Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure“, *Yearbook of European Law*, Vol. 35, 2016, S. 1 bis 38).

97 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Januar 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, Rn. 28), oder Urteil vom 18. Juli 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, Rn. 63).

98 Hinzugefügt sei, dass das Problem sicherlich nicht neu und sicherlich nicht auf die Unionsrechtsordnung begrenzt ist. Zu einem vergleichenden Überblick siehe z. B. Steiner, E., *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015, oder Popelier, P., u. a. (Hrsg.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014.

99 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Oktober 1998, IN. CO. GE.90 u. a. (C-10/97 bis C-22/97, EU:C:1998:498, Rn. 21), und vom 19. November 2009, Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, Rn. 83).

100 Vgl. Urteile vom 28. Juli 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, Rn. 33), mit Verweis auf Urteil vom 8. September 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, Rn. 67).

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 führen¹⁰¹ und würden jedenfalls die Verpflichtung nach sich ziehen, die nationale Rechtsordnung für die Zukunft entsprechend anzupassen.

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 50 000 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.

¹⁰¹ Vgl. z. B. Urteile vom 21. September 1989, Kommission/Griechenland (68/88, EU:C:1989:339, Rn. 24), vom 18. Oktober 2001, Kommission/Irland (C-354/99, EU:C:2001:550 Rn. 46 bis 48), und vom 17. Juli 2008, Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 52).